

SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET



DIPLOMSKI RAD

KOMPARATIVNA ANALIZA PROCESA
LICENCIRANJA REVIZORA U EUROPSKOJ
UNIJI

Mentor:

Izv.prof.dr.sc. Tina Vuko

Student:

Mihaljević Nikolina, univ.bacc.oec

Split, rujan 2019.

1. UVOD.....	1
1.1 Problem i predmet istraživanja	1
1.2 Hipoteze istraživanja	3
1.3 Ciljevi istraživanja	3
1.4 Doprinos istraživanja	4
1.5 Metode istraživanja	4
1.6 Sadržaj rada	5
2. REGULATORNI OKVIR PROCESA LICENCIRANJA REVIZORA U REPUBLICI HRVATSKOJ.....	6
2.1. Osobe ovlaštene za obavljanje revizijskih sluga.....	8
2.1.1. Revizorsko društvo.....	8
2.1.2. Samostalni ovlašteni revizor	10
2.2. Revizorski ispit i proces licenciranja ovlaštenih revizora	11
2.3. Kontinuirano usavršavanje	13
2.4. Uloga Hrvatske revizorske komore	18
2.5. Nadzor nad radom ovlaštenih revizora i uloga Ministarstva financija	21
3. ANALIZA REGULATORNOG OKVIRA PROCESA LICENCIRANJA REVIZORA U ODABRANIM ZEMLJAMA EU	26
3.1. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Francuskoj	28
3.2. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Italiji.....	31
3.3. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Njemačkoj	33
3.4. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Slovačkoj	37
3.5. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Sloveniji	39
4. KOMPARATIVNA ANALIZA.....	46
4.1. Zahtjevi u vezi licenciranja na razini EU – Direktiva o zakonskim revizijama	46

4.2. Komparativna analiza stupnja usklađenosti procesa licenciranja među odabranim zemljama	47
4.3. Komparativna analiza stupnja usklađenosti obveza naknadnog profesionalnog usavršavanja	49
5. ZAKLJUČAK.....	51
SAŽETAK	52
SUMMARY	52
LITERATURA	53
POPIS TABLICA	58
PRILOZI.....	59

1. UVOD

1.1 Problem i predmet istraživanja

Revizorska profesija regulirana je zakonom, stoga i kvaliteta revizijskih usluga ovisi o načinu i razini regulacije. Posljedice nedavnih skandala bile su poziv za korporativno upravljanje rizicima, kao i za poboljšanje kontrole i temeljitost revizije.¹ Kao rezultat toga, nastao je niz zakona i propisa kako bi regulatorna tijela mogla imati financijske izvještaje te revizijske standarde pod stalnim nadzorom da bi se uklonila vjerojatnost pojavljivanja jaza koji je uzrokovan neadekvatnim djelovanjem. Regulativni okvir vezan za računovodstvo i reviziju na razini Europske unije određen je direktivama.² Države članice EU, također i države koje su kandidati za ulazak u EU, moraju u svoje zakonodavstvo prenijeti zahtjeve sadržane u Direktivi o obveznim revizijama godišnjih i konsolidiranih financijskih izvještaja. Uvođenje regulativnih okvira u zakonodavstva država nužno je kako bi se vratilo povjerenje u revizijsku struku. Važno je da regulatorna tijela i klijenti gledaju na revizore kao profesionalne osobe, koje trebaju održavati svoje stečeno profesionalno znanje i vještine, kako bi klijenti koji koriste njihove usluge bile zadovoljne korištenjem profesionalnih usluga revizora. Kako bi izbjegli donošenje pogrešnih poslovnih odluka, upravljanje tim odlukama treba se temeljiti na realnim i objektivnim informacijama jer korisnici financijskih izvještaja upravo to i žele.

Razlozi zbog kojih je potrebna revizija i revizijsko mišljenje su interni i eksterni. Interni razlozi ističu potrebu da revizor ukaže na nepravilnosti poslovanja klijenta, te da na taj način stvori kvalitetnije pretpostavke za poslovanje u budućnosti. Zbog toga revizor mora biti stručna osoba jer on svojim znanjem uklanja postojeće nedostatke i sprječava pogreške. Eksterni razlozi često su da korisnici, npr. financijskih izvještaja, izvan poduzeća te im treba realan prikaz stanja poslovanje promatranog poduzeća koji im omogućava revizor.

Prilikom izražavanja svojega mišljenja o financijskim izvještajima, revizor provjerava sve prikupljene revizijske dokaze i na temelju njih donosi zaključak jesu li financijski izvještaji prikazani bez značajnih pogrešnih prikazivanja. Prema tome, pri donošenju konačne prosudbe, revizor treba utvrditi da informacije sadržane u financijskim izvještajima koje se prenose čitateljima zajedno s revizorskim izvješćem, ne navode na pogrešan zaključak.³ Kako bi se

¹ Soltani, B. (2009): Revizija - Međunarodni pristup, MATE d.o.o , ZAGREB, str. 2.

² Čular, M. (2018); Revizija – Nastavni materijali sa vježbi

³ Soltani, B., op.cit., str. 343.

izbjegla i smanjila odstupanja, revizorska društva uspostavljaju politike i postupke da bi imali sposobne, stručne i predane revizore koje svoje poslove obavljaju u skladu s profesionalnim standardima. Takve politike i postupci odnose se na sljedeće probleme vezane uz osoblje:⁴

- Zapošljavanje
- Ocjenjivanje uspješnosti
- Sposobnosti
- Stručnost
- Razvoj karijere
- Unaprjeđenje
- Nagrađivanje
- Procjenjivanje osobnih potreba.

Procesom zapošljavanja društva koriste postupke koji im pomažu da odaberu poštene pojedince koji posjeduju određene sposobnosti i stručnosti koji su nužni za obavljanje revizorskih poslova. Osobe koje su ovlaštene za obavljanje revizijskih usluga mogu biti revizorsko društvo ili samostalni revizor. Ako je revizorsko društvo, ono mora biti u registrirano od strane Ministarstva financija i imati najmanje jednoga zaposlenoga revizora. Nadalje, samostalni revizor također mora imati odobrenje od Ministarstva financija i poštovati odredbe Zakona o reviziji koje se odnose na revizijsko društvo, ali primjenjivo je i na samostalnog revizora. Kod obavljanja poslova revizije financijskih izvještaja nekog subjekta vrlo je važna neovisnost i stručnost revizora.

Zvanje ovlaštenoga revizora potrebno je za potpisivanje revizorskih izvještaja, on snosi odgovornost, odnosno nadzire i planira rad osoba koje provode reviziju. Zahtijevana stručnost nije samo problem školovanja i izbora odgovarajućih obrazovnih programa, što nitko i ništa ne može zamijeniti, već i iskustva stečenog obavljanje stečenog obavljanjem revizorske profesije.⁵ Ako se pruži prednost nekome s iskustvom ili samo zašto je osoba visoko obrazovana, to znači da spuštamo profesionalne zahtjeve na nižu ili nisku razinu. To dalje utječe i na samu kompetentnost revizora i mogućnost neprihvatanja revizorova mišljenja. Mišljenje revizora mora imati snagu mišljenja izraženog u sudskoj presudi.⁶ Kako bi se to izbjeglo, vodi se računa

⁴ Soltani, B., op.cit., str. 452.

⁵ Tušek, B., Žager, L., (2006): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, str. 99.

⁶ Kovačević, R. (1993): Revizorska profesija i tvrtke – Računovodstvo, revizija i financije, RRiF – plus, str. 108.

o tome da su u organima upravljanja zastupljenije osobe koje imaju zvanje ovlaštenog revizora kako bi se osigurala stručnost prilikom donošenja relevantnih odluka.

Da bi obavljali svoj posao kao kompetentnog stručnjaka, moraju steći određene sposobnosti i odgovarajuće znanje.⁷ Kako bi osoba mogla pristupiti ispitu za ovlaštenog revizora, u Republici Hrvatskoj, mora biti hrvatski državljanin, imati visoko stručno obrazovanje, ne smije biti kažnjavao u svezi platnog prometa, mora imati najmanje pet godine iskustva u poslovima vezanim za revizijsku profesiju. Budući da je Hrvatska članica EU ovim radom želi se istražiti koliko je usklađen proces licenciranja, tj. certificiranja eksternih revizora i njihovo naknadno stručno usavršavanje u odnosu na druge izabrane članice EU.

1.2 Hipoteze istraživanja

Na temelju prethodno obrazloženog problema i predmeta istraživanja postavljene su sljedeće istraživačke hipoteze:

H1. Postupak licenciranja revizora u EU i RH je visoko usklađen.

Ovom hipotezom želi se na temelju komparativne analize utvrditi stupanj usklađenosti u procesu licenciranja eksternih revizora između odabranih zemalja članica Europske unije i Hrvatske. Pritom se pretpostavlja da postoji visok stupanj usklađenosti jer su sve zemlje pripadnice istog, zajedničkog tržišta Europske unije.

H2. Sustav naknadnog (kontinuiranog) profesionalnog razvoja certificiranih revizora u EU i RH je usklađen.

Ovom hipotezom se želi na temelju komparativne analize istražiti je li sustav osposobljavanja i profesionalnog razvoja certificiranih revizora u Hrvatskoj usklađen s drugim (odabranim zemljama EU) te u kojoj mjeri.

1.3 Ciljevi istraživanja

Cilj istraživanja ovog diplomskog rada je pokušaj da se objasne potencijalne razlike između načina sjecanja certifikata za ovlaštenog revizora u Hrvatskoj u usporedbi s izabranim zemljama Europske unije. Vrlo važan segment je i sustav osposobljavanja i profesionalnoga razvoja revizora kako bi se on mogao nositi s izazovima budućnosti. Također, važno je pokazati da

⁷ Dharmo, S., Shkurti, R., Vuko, T., Serafimoska, M., Nachescu, M. L., Vuković, B., Guvemli, O., Ozbirecikli, M. (2011): The Audit Profession in the Balkans, Fersa Matbaccilik Paz.San.Tic.Ltd.Sti., Ankara, str. 36 – 64.

zvanje ovlaštenoga revizora ne označava samo vrhunskog stručnjaka nego i časnog i nepristranog čovjeka u obavljanju revizorskog posla.⁸ Njegovo mišljenje je od velike važnosti jer pomaže pri utvrđivanju pouzdanosti financijskih izvještaja i mnogobrojni korisnici revizijskih izvještaja zasnivaju svoje odluke na tom mišljenju. Drugi važan doprinos rada odnosi se na analizu stupnja usklađenosti s obzirom na obvezu naknadnog stručnog usavršavanja između Republike Hrvatske i odabranih zemalja članica EU. Na temelju provedene analize mogu se dati određene preporuke za daljnji razvoj revizijske profesije i njezinu harmonizaciju unutar država članica Europske unije.

1.4 Doprinos istraživanja

Ova rad može pomoći istraživačima, poduzećima, a na posljétku i krajnjim korisnicima, odnosno, revizorima da bolje razumiju način certificiranja revizora u pojedinim državama EU u usporedbi s Hrvatskom. Također, u budućnosti može pomoći onima koji se žele baviti revizijom da bolje razumiju kako i na koji način, te pod kojim uvjetima se može steći certifikat i koji su zahtjevi na razini država, članica, Europske unije u vezi naknadnog profesionalnog usavršavanja

1.5 Metode istraživanja

Metode istraživanja u ovom radu mogu se podijeliti na dvije cjeline, a to su teorijska i empirijska. U teorijskom dijelu koristit će se znanstvene i stručna literatura te relevantni zakoni i propisi. Kako bi kvalitetno proveli istraživanje, izvršili analizu i obradu podataka, u ovom radu, koristit ćemo sljedeće metode:

- **Metoda analize** – pomoću ove metode obrađivati ćemo kompleksne pojave, te ih raščlanjivati na jednostavnije sastavne dijelove i elemente;
- **Metoda sinteze** – je postupak povezivanja različitih zaključaka, sudova i pojava u smislene složene cjeline
- **Metoda klasifikacije** – način raščlanjivanja općeg pojma na jednostavnije pojmove
- **Metoda eksplantacije** – objašnjavanje osnovnih pojmova i relacija
- **Metoda komparacije** – uspoređivanje istih ili srodnih činjenica i utvrđivanje njihovih sličnosti i razlika

⁸ Vujević, I. (2003): Revizija, Ekonomski fakultet Split, SPLIT, str. 69

- **Metoda indukcije** – na temelju analize pojedinačnih podataka dolazi se do općih zaključaka
- **Metoda dedukcije** – donošenje pojedinačnih zaključaka na temelju općih
- **Metoda deskripcije** – postupak opisivanja činjenica, procesa i predmeta
- **Metoda kompilacije** – korištenje tuđih rezultata znanstvenih radova
- **Metoda prikupljanja podataka** – dio potrebnih podataka bit će prikupljena putem Interneta

1.6 Sadržaj rada

Diplomski rad sastojat će se od 5 zasebnih poglavlja.

U prvom poglavlju definirat će se predmet i problem ovog rada. Nadalje, postaviti će se hipoteze i ciljeve ovog istraživačkog rada. Objasniti metode istraživanja ćemo koristiti, te naposljetku koji je doprinos ovoga rada na ovu temu.

U drugom poglavlju će se detaljno predstaviti regulatorni okvir procesa licenciranja revizora u Republici Hrvatskoj. Objasnit će se koje osobe su ovlaštene za obavljanje revizorskih usluga, tko ima pravo pristupanja revizorskom ispitu, te sam proces licenciranja i stručnog usavršavanja nakon sjecanja licence. Na kraju poglavlja će se objasniti uloga Hrvatske revizorske komore i Ministarstva financija, te tko je odgovoran za nadzor nad radom ovlaštenih revizora.

U trećem poglavlju će se analizirati regulatorni okvir procesa licenciranja u odabranim zemljama članicama Europske unije, te njihova opća gospodarska obilježja. Neke od odabranih zemalja prošle su kroz sličan tranzicijski proces kao i RH, npr. Slovačka i Slovenija. Uz njih analizirati će se i neke razvijene zemlje, kao što su Njemačka, Italija i Francuska.

U četvrtom poglavlju će se navesti zahtjevi za licenciranjem i obnavljanjem licence, te će se izvršiti međusobna usporedba odabranih zemalja. Nadalje, utvrditi će se stupanj usklađenosti procesa licenciranja i obveza naknadnog profesionalnog usavršavanja.

U posljednjem poglavlju rada iznijet će se sažetak razmatranja do kojih se došlo na temelju provedenog istraživanja.

2. REGULATORNI OKVIR PROCESA LICENCIRANJA REVIZORA U REPUBLICI HRVATSKOJ

Revizija u Europskoj uniji, a tako i Hrvatskoj, regulirana je Direktivom 2006/43/EZ koja je donesena 2006., no nadopunjena je 2014. godine. U toj Direktivi naglašeno je da se „fizičkoj osobi se može odobriti obavljanje zakonske revizije samo ako je završila stupanj obrazovanja potreban za upis na sveučilište ili postigla ekvivalentnu razinu obrazovanja, završila tečaj teorijskog osposobljavanja, zaključila praktično osposobljavanje i položila stručni ispit koji odgovara završnom ispitu na sveučilištu, a koji je organizirala ili koji priznaje država članica o kojoj je riječ”⁹.

Zakonski akti kojima se regulira revizija financijskih izvještaja u Hrvatskoj obuhvaća:¹⁰

- Zakon o računovodstvu – ZoR (NN 78/15, 120/16) – koji definira obveznike revizije financijskih izvještaja i revizijsko izvješće,
- Zakon o reviziji – ZoRev (NN 127/17)
 - ZoRev se temelji na Direktivi 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća o zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, i kako je direktiva izmijenjena sad se temelji na Direktivi 2014/56/EU
 - Zakonom se detaljnije uređuje i provođenje Uredbe (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o posebnim zahtjevima u vezi zakonske revizije subjekata od javnog interesa

Osnovni cilj europskog regulatornog okvira je harmonizacija, povećanje usporedivosti računovodstvene i revizijske profesije i djelatnosti unutar EU. Također, poboljšanje kvalitete financijskog izvještavanja i revizije. Do 2006. godine obavljane revizije na razini EU bilo je regulirano ”Osmom Direktivom” koje je donesena 10. travnja 1984. godine. No, njome nije

⁹Službeni list Europske unije, Direktiva 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća zakonskim revizijama godišnjih financijskih izvještaja i konsolidiranih financijskih izvještaja, čl. 6., [Internet], raspoloživo na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/hr/TXT/?uri=CELEX:32006L0043>

¹⁰ Vuko, T. (2018): Okvir revizijske profesije u RH, Ekonomski fakultet Split, Nastavni materijali s predavanja, str. 2.

bilo regulirano provođenje javnog nadzora na revizijskom profesijom, provjera kvalitete rada revizorskih društava i ovlaštenih revizora i drugo.¹¹

Samom izmjenom revizijske Direktive 2006/43/EK potvrđeno je da se polazi od Međunarodnih revizijskih standarda (MRevS), etičkih zahtjeva te standarda kontrola kvalitete koje objavljuje **International Federation of Accountants (IFAC)**, a usvaja Europska komisija (EK). Zahtjev Europske komisije da Međunarodne revizijske standarde usvoji moraju biti:¹²

- razvijeni kroz pravilan, javni i transparentan postupak
- generalno međunarodno prihvaćeni
- doprinositi visokoj razini vjerodostojnosti i kvaliteti godišnjih ili konsolidiranih financijskih izvještaja
- pridonijeti javnom interesu EU
- biti u suglasnosti sa svim zahtjevima direktive

Međunarodni revizijski standardi nemaju snagu zakona, ali se primjenjuju i s njima se osigurava stručnost i neovisnost revizora. Predstavljaju detaljniju razradu pojedinih načela, zbog toga se može reći da predstavljaju ishodište revizijskih standarda. Objavljuje ih Odbor za Međunarodne standarde revidiranja i izražavanja uvjerenja (International Auditing and Assurance Standards Bord – IAAS) te IFAC. MRevS-ove u Hrvatskoj prevodi i objavljuje Hrvatska revizorska komora.¹³

International Federation of Accountants (IFAC) je svjetska organizacija koja je zadužena za računovodstvenu profesiju koja doprinosi jačanju struke i razvoju međunarodnih gospodarstava. Ima nadležnost u više od 130 zemalja diljem svijeta.¹⁴ Pruža potporu računovodstvenoj profesiji kroz kvalitetne međunarodne standarde, potiče usvajanja i implementaciju tih standarda, obuhvaća proširenje znanja profesionalnih računovodstvenih organizacija te naposljetku raspravlja o pitanjima od javnog interesa.¹⁵

¹¹ Tušek, B., Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb 24. i 25. studenoga 2014., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/12_Tusek_2014.pdf, str. 3. [06.01.2019.]

¹² Tušek, B., Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb 24. i 25. studenoga 2014., [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/12_Tusek_2014.pdf, str. 33. [06.01.2019.]

¹³ Letica, N., (2018): Sustav nadzora i kontrola kvalitete Eksterne revizije u Republici Hrvatskoj, Ekonomski fakultet Split, Split, str. 9-10

¹⁴ IFAC [Internet]: dostupno na: <https://www.ifac.org/about-ifac> [07.06.2019.]

¹⁵ IFAC [Internet]: dostupno na: <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview> , [07.06.2019.]

2.1. Osobe ovlaštene za obavljanje revizijskih sluga

U Republici Hrvatskoj posao revizorskih usluga može obavljati samostalni ovlašteni revizor ili revizorsko društvo. No, za sam pristup obavljanja revizorskih usluga osoba mora imati položen revizorski ispit ili ukoliko osoba nema položen ispit, poslove može obavljati uz ovlaštenu osobu koja planira i nadzire njihov rad. Zemlje članice EU moraju imati javni registar u kojem će biti navedeni svi koji obavljaju revizijske poslove, kao što su revizorsko društvo ili samostalni revizori.

Možemo reći da je revizorska profesija, uz računovodstvenu, jedna od ključnih profesija u poslovnom svijetu jer osigurava informacije bez kojih nije moguće upravljati nekim poslovnim subjektom, te regulirana je u gotovo svim zemljama.¹⁶ Vrlo važno je da se osiguraju zakonske revizije visoke kvalitete unutar Unije koje bi se trebale provoditi na temelju međunarodnih revizijskih standarda koje donosi Komisija.¹⁷

Da bi osoba mogla pristupiti revizorskom ispitu mora ispunjavati određene uvjete koje propisuje zakon RH, a to se odnosi: iskustvo u obavljanju revizorskih usluga, završenom i stečenom znanju te ostvarenju uspjeha na ispitu za ovlaštenog revizora.

2.1.1. Revizorsko društvo

Revizorske usluge u Republici Hrvatskoj obavlja revizorsko društvo koje ima odobrenje za rad koje je izdalo Ministarstvo financija, te mora imati najmanje jednog zaposlenog ovlaštenog revizora. Revizorsko društvo osniva se kao trgovačko društvo u skladu s odredbama Zakona o reviziji i Zakona o trgovačkim društvima i predstavlja pravnu osobu.¹⁸

Ministarstvo financija izdat će privremeno odobrenje za rad za obavljanje revizorskih usluga revizorskom preddruštvu koje ispunjava sljedeće uvjete:¹⁹

- 3/4 glasačkih prava imaju revizorska društva, odnosno ovlašteni revizori ili revizorska društva, odnosno ovlašteni revizori iz druge države članice,

¹⁶ Žager K., Mališ S. S., Dečman N., [2017]: Certificiranje i licenciranje računovodstvenih i revizijskih zvanja,

¹⁷ Službeni list Europske unije, DIREKTIVA 2014/56/EU EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA [Internet], raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.158.01.0196.01.HRV&toc=OJ:L:2014:158:FULL

¹⁸ Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji> čl. 4. – 5.

¹⁹ Iljazović, B. [2018]: Osvrt na novi Zakon o reviziji, str. 77. iz zbornika radova Financijski izvještaji u sustavu proračuna

- većina, odnosno do 3/4 članova uprave, odnosno upravnog odbora su ovlašteni revizori ili ovlašteni revizori iz druge države članice, a kada uprava ili upravni odbor nema više od 2 člana, barem 1 član mora zadovoljavati taj uvjet,
- ima dobar ugled,
- fizičke i pravne osobe koje su osnivači društva te njihovi stvarni vlasnici imaju dobar ugled, u slučaju novoosnovanih trgovačkih društava.

Nakon što se revizorsko društvo upiše u sudski, odnosno odgovarajući poslovni registar te dostavi Ministarstvu financija dokaz o osiguranju odgovornosti za štetu koju bi trećim osobama moglo počinuti obavljenim revizorskim uslugama, Ministarstvo financija revizorskom društvu izdaje rješenje o odobrenju za rad.²⁰

Revizorsko društvo koje ima odobrenje za rad u matičnoj zemlji članici EU ima pravo obavljati zakonsku reviziju u drugoj zemlji članici koju je registriralo nadležno tijelo u toj zemlji.

Revizorska društva mogu obavljati različite usluge, ali da su u skladu s odrednicama profesionalne etike. U njihovim društvima zaposlene su osobe s različitim znanjima i sposobnostima. Osnovne usluge su im usluge pružanja revizije financijskih izvještaja, ali mogu pružati i druge financijske i računovodstvene usluge.²¹

Revizorska društva mogu također pružati subjektima koji su predmet revizije i određene nerevizorske usluge, no to može ugroziti njihovu neovisnost. Zbog tog je vrlo važno da se subjektima koji su predmet revizije zabrani pružanje nerevizorskih usluga.²²

Nerevizorske usluge mogu biti iz područja:²³

1. financija i računovodstva
2. financijskih analiza i kontrole, uključujući i dubinska snimanja
3. davanje poreznih savjeta
4. ostalog poslovnog savjetovanja
5. procjenjivanja vrijednosti društva, imovine i obveza
6. sudskog vještačenja

²⁰ Zakon o reviziji, NN 12717 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 17.

²¹ Kovačević, R. (1993): Revizija u tržišnom gospodarstvu, Informator, Zagreb, str. 44.

²² Službeni list Europske unije, Uredba (EU) br. 537/2014 Europskog parlamenta i vijeća (2014), stavka 8.

²³ Zakon o reviziji, NN 127/2017 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 44. .

7. izrade i ekonomske ocjene investicijskih projekata
8. održavanje stručnih seminara i edukacije
9. izdavanja stručnih radova

Revizorskim društvima, na temelju zakona, povjerena je provedba zakonske revizije subjekata od javnog interesa s ciljem jačanja povjerenja javnosti u godišnje i konsolidirane financijske izvještaje tih subjekata. Široka zajednica osoba i ustanova oslanja se na kvalitetu rada revizorskih društava, a tako i ovlaštenog revizora, te doprinosi urednom funkcioniranju tržišta poboljšanjem cjelovitosti i učinkovitosti financijskih izvještaja.²⁴

2.1.2. Samostalni ovlašteni revizor

Samostalni revizor je ovlašteni revizor, fizička osoba, koji ima odobrenje za rad, koje je javna isprava, u obliku samostalne djelatnosti koje je izdalo Ministarstvo financija u skladu s odredbama sa Zakonom o reviziji.²⁵

Ovlašteni revizor mora imati položen revizorski ispit i dobar ugled, kao fizička osoba i kao pravna osoba i njezin vlasnik.²⁶

Fizička osoba

- koja nije pravomoćno osuđena za kaznena sjela navedena u Zakonu o reviziji.
- koja nije pravomoćno kažnjavana za više od 3 prekršaja iz područja obavljanja revizorskih usluga u zadnje 3 godine,
- koja nije kao član uprave ili upravnog odbora teže ili sustavno kršila odredbe Zakona o reviziji, propise donesene na temelju tog Zakona ili ostale propise kojima se uređuje revizija.

Pravna osoba i njezin vlasnik

- koja nije pravomoćno osuđena za kaznena djela navedena u Zakonu u reviziji
- koja nije pravomoćno kažnjavana za više od 3 prekršaja iz područja obavljanja revizorskih usluga u zadnje 3 godine,
- nad čijom imovinom nije otvoren ili proveden stečajni postupak.

²⁴ Ibid

²⁵ Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 4.

²⁶ Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 10.

Revizorke usluge mogu obavljati osobe koje nisu ovlašteni revizori ukoliko njihov rad nadzire glavni revizorski partner.²⁷

2.2. Revizorski ispit i proces licenciranja ovlaštenih revizora

Revizorski ispit je dokaz sposobnosti obavljanja revizorskih usluga, te potrebno je imati određenu razinu teoretskog znanja i primjene tog znanja u praksi da bi se ispit položio. Revizorskim ispitom obuhvaćena su sljedeća područja:²⁸

1. Opća računovodstvena teorija i načela,
2. Propisi i standardi vezani uz pripremi financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja,
3. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja,
4. Financijska analiza,
5. Računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo,
6. Upravljanje rizicima i unutarnja kontrola,
7. Revizija i stručne vještine,
8. Propisi u svezi s pripremom godišnjih financijskih izvještaja i godišnjih konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata nadzora Hrvatske narodne banke i Hrvatske agencije za nadzor financijskih usluga te njihove revizije,
9. Propisi i profesionalni standardi u vezi s obavljanjem revizorskih usluga te ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima,
10. Međunarodni revizijski standardi,
11. Profesionalna etika i neovisnost.

Da bi osoba mogla pristupiti revizorskom ispitu mora ispunjavati sljedeće uvjete:²⁹

- imati završen najmanje preddiplomski studij i diplomski sveučilišni studij ili integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili preddiplomski stručni studij i

²⁷ Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 5.

²⁸ Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 11.

²⁹ Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 11.

specijalistički diplomski stručni studij, čijim je završetkom stekao najmanje 300 ECTS, bodova ili sveučilišni studij čijim je završetkom stekao visoku stručnu spremu

- 5 godina radnog iskustva od čega je minimalno 3 godine u obavljanju zakonske revizije pod nadzorom ovlaštenog revizora u zadnjih 8 godina prije polaganja revizorskog ispita.

Stručno osposobljavanje za polaganje revizorskog ispita organizira i provodi Komora i drugi organizatori prema programu na koji Ministarstva financija daje suglasnost. Pohađanje stručnog osposobljavanja je nužno za pristupanje revizorskom ispitu, a njega provode članovi akademske zajednice koji su birani u znanstveno – nastavna zvanja iz ispitnih područja, kao i ovlašteni revizori, te drugi stručnjaci koji imaju odgovarajuća znanja i iskustvo u trajanju od najmanje pet godina u području koje predaju.³⁰

Osobe koje nemaju visoko stručno obrazovanje ekonomske struke, a žele steći certifikat ovlaštenog revizora obrazovat će se prema širem programu Komore na koji suglasnost daje Ministarstvo financija. Program uključuje predmete neophodne za stjecanje stručnih znanja iz područja ekonomije.³¹

Revizorski ispit provodi i organizira Komora te se provodi najmanje jednom godišnje. Prijava samoga ispita podnosi se Komori, može se dostaviti i elektroničkim putem, te Komora provjerava da li pojedini kandidati zadovoljavaju uvjete i potom objavljuje listu kandidata koji imaju pravo pristupiti revizorskom ispitu. Nakon položenog ispita, Komora izdaje kandidatu potvrdu o položenom revizorskom ispitu koja je upravni akt. Kandidat koji želi pristupiti ispitu plaća naknadu za polaganje revizorskog ispita, a ukoliko ne položi prvi put, plaća i pristup pisanju popravnog revizorskog ispita. Ukoliko je kandidat koji pristupa ispitu završio poslijediplomski specijalistički studij ili poslijediplomski sveučilišni doktorski studij u jednom ili više predmeta može se izuzeti od provjere teorijskog znanja ukoliko je te predmete istog sadržaja položila u okviru navedenih studija. No, prije svega toga, uvjet za pristup za polaganje revizorskog ispita je pohađanje stručnog osposobljavanja. To mogu organizirati Komora i neki drugi organizatori prema programu za koji Ministarstvo financija daje suglasnost. Osobe koje provode stručno osposobljavanje su članovi akademske zajednice koji su birani u znanstveno-

³⁰ Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji> čl. 13.

³¹ Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji> čl. 7.,

nastavna zvanja iz ispitnog područja, ovlaštene revizori i drugi stručnjaci s odgovarajućim znanjem i iskustvom u trajanju od najmanje pet godina u području koje predaju.³²

2.3. Kontinuirano usavršavanje

Države članice dužne su osigurati da ovlaštene revizori pohađaju prikladan program stalnog obrazovanja radi održavanja teorijskog znanja, stručnih vještina i vrijednosti na dovoljno visokoj razini te da je nepridržavanje zahtijeva o stalnom obrazovanju podložno primjerenim sankcijama.³³ Ovlašteni revizor, počevši od dana izdavanja odobrenja za rad, ima obvezu stalnog stručnog usavršavanja u području revizorskih usluga u trajanju od 120 sati u neprekidnom razdoblju u trajanju od 3 godine.³⁴

Osnovne aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja ovlaštenih revizora su:³⁵

1. Sudjelovanje u svojstvu polaznika ili edukatora (predavača, moderatora, voditelja radionice i slično) u savjetovanju, seminaru, radionici, simpoziju, kongresu/konferenciji i drugim oblicima stručnih skupova koje organizira Ministarstvo financija ili organizator drugi, prema programu za koji je Ministarstvo financija dalo suglasnost,
2. Sudjelovanje u svojstvu polaznika ili edukatora (predavača, mentora, voditelja radionice i slično) u seminaru, radionici, simpoziju, kongresu/konferenciji i drugim oblicima stručnih skupova u organizaciji međunarodne profesionalne organizacije ili inozemne profesionalne organizacije koja je ujedno član međunarodne federacije računovođa (IFAC) i/ili Accountancy Europe (pravni slijednik Europske federacije računovođa – FEE),
3. Sudjelovanje u svojstvu polaznika ili edukatora (predavača, mentora, voditelja radionice i slično) na seminarima, radionicama simpozijima, kongresima/konferencijama i drugim oblicima stručnih skupova internog i eksternog tipa, u organizaciji revizorskih društava i/ili međunarodne mreže kojoj pripadaju, s temama relevantnim za obavljanje revizorskih usluga prema programu na koji Ministarstvo financija ne daje prethodnu suglasnost, te koji o provedenim edukacijama

³² Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji> čl. 11. - 13.

³³ Službeni list Europske unije, Direktiva 2014/56/EU EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA. [Internet]: raspoloživo na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0056>, [05.12.2018.]

³⁴ Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, NN 104/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html, čl. 4.

³⁵ Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, NN 104/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html, čl. 7.

vode odgovarajuće evidencije i imaju odgovarajuća odobrenja od priznatih međunarodnih računovodstvenih udruga,

4. Objavljena stručna knjiga ili priručnik iz područja revizije, računovodstva i srodnih područja, s recenzijom sveučilišnog profesora, objavljen članak u knjizi ili stručnom časopisu iz područja revizije, računovodstva i srodnih područja,
5. Držanje predavanja na edukacijama za ovlaštene revizore uključujući edukacije za stjecanje zvanja ovlašteni revizor.

Ostale aktivnosti stalnog usavršavanja ovlaštenog revizora su:³⁶

1. Sudjelovanje u svojstvu polaznika ili edukatora (predavača, moderatora, voditelja radionice i slično) u tečajevima, seminarima, radionicama i drugim oblicima stručne edukacije internog tipa, u organizaciji revizorskih društava i drugih društava koja pružaju savjetodavne usluge i edukacijskih organizacija, prema temama iz područja revizije, računovodstva i srodnih područja, na koje Ministarstvo financije ne daje prethodnu suglasnost i sudjelovanje u radnik skupinama na izradi propisa iz područja računovodstva, revizije i srodnih područja koje osniva ministar financija,
2. Samoedukacija kontinuiranom izobrazbom putem interneta (e – learning) i čitanje profesionalnih publikacija, knjiga i časopisa za tematske jedinice iz područja revizije, računovodstva i srodnih područja, uz odgovarajuće bilješke.

Prema članku 8., Pravilnika o stalnom stručnom usavršavanju ovlašteni revizora, kandidati kroz svoje trogodišnje razdoblje moraju obraditi sljedeća područja:

1. *Revizijska područja* koja uključuju:
 - reviziju i stručne vještine,
 - Međunarodne revizijske standarde,
 - upravljanje rizicima i unutarnju kontrolu,
 - financijsku analizu,
 - propise i profesionalne standarde u vezi s obavljanjem revizorskih usluga te ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima,
 - profesionalnu etiku i neovisnost,
 - informacijsku tehnologiju i računalne sustave.

³⁶Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, NN 104/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html, čl. 7.

2. *Računovodstvena područja* uključuju:

- opću računovodstvenu teoriju i načela,
- propise i standarde vezane uz pripremu godišnjih financijskih i konsolidiranih financijskih izvještaja,
- Međunarodne standarde financijskog izvještavanja,
- Hrvatske standarde financijskih izvještavanja,
- računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo,
- propise u svezi s pripremom godišnjih financijskih i konsolidiranih financijskih izvještaja subjekata nadzora Hrvatske narodne banke i Hrvatske agencije za nadzor financijskih usluga.

3. *Ostala područja* uključuju:

- pravo društva i korporativno upravljanje,
- stečajne i slične ravne postupke,
- porezno pravo,
- građansko trgovačko pravo,
- socijalno i radno pravo,
- osnovna načela financijskog upravljanja trgovačkim društvima.

Sustav bodovanja stalnog stručnog usavršavanja prema Pravilniku³⁷ je sljedeći:

1. Ovlašteni revizor treba ostvariti najmanje 120 bodova stalnog stručnog usavršavanja u neprekidnom razdoblju od godine u području obavljanja revizorskih usluga. Od toga se najmanje 60 odnosi na osnovne aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja. No, uvjet je da se u jednoj godini mora ostvariti najmanje 35 bodova, a od kojih je 20 bodova iz osnovnih aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja,
2. Ovlašteni revizor od 20 bodova ostvarenih iz osnovnih aktivnosti, najmanje 10 bodova godišnje mora ostvariti iz područja s naznakom >>A<<³⁸ koja označava područje stalnog stručnog usavršavanja u vezi s nezakonitostima i nepravilnostima koje su utvrđene u nadzoru ovlaštenih revizora i revizorskih društava i ostala područja za koja Ministarstvo financija utvrdi da su od značenja za reviziju,

³⁷ Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju, NN 104/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html, čl. 4

³⁸ Ministarstvo financija na svojoj internetskoj stranici objavljuje popis područja s oznakom >>A<< do. 30. rujna tekuće godine za sljedeću godinu.

3. Ovlašteni revizor ima obvezu evidentirati aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja te putem propisanog obrasca izvijestiti Ministarstvo financija u svrhu praćenja i evidentiranja te provjere ispunjena propisanih obrazaca.

Ovlašteni revizor ima obvezu evidentirati aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja u obrascu *Evidencija o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenog revizora* (koji obuhvaća dio A, B, C) nalazi se u Prilogu 1, te isti taj obrazac ima dostaviti Ministarstvu financija u sljedećim rokovima:³⁹

1. Istekom svog jednogodišnjeg razdoblja, najkasnije u roku od 30 dana od isteka,
2. Istekom trogodišnjeg razdoblja, najkasnije na dan isteka tog razdoblja.

Nadalje, ovlašteni revizor je dužan čuvati svu pripadajuću dokumentaciju i potvrde kojima može dokazati da ispunjava obveze stalnog stručnog usavršavanja najmanje pet godina od datuma održane aktivnosti, te isti ti dokumenti moraju biti dostupni, na uvid, Ministarstvu financija.⁴⁰

Što se tiče *Izveštaja o realiziranim aktivnostima*, organizator, uključujući i Ministarstvo financija, izdaje polaznicima pisanu potvrdu najkasnije u roku od osam dana od datuma realizacije. Sama potvrda sadrži ukupno ostvarene bodove stalnog stručnog usavršavanja i bodove po pojedinačnim područjima kroz koje su kandidati obavezni proći i to sve prema načinu bodovanja koji je prikazan u Prilogu br. 1. Organizator, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija, obavezan je dostaviti Ministarstvu financija popis svih sudionika svake održane aktivnosti u roku od petnaest dana od datuma održavanja, prezentacijske materijale za svaku tematsku jedinicu te pisani godišnji izvještaj o svim održanim aktivnostima najkasnije do 28. veljače tekuće godine, za prethodnu godinu. Godišnji izvještaj uključuje informacije o primljenim pritužbama polaznika i poduzetim mjerama ili izjavu da nisu dobivene pritužbe polaznika, te ankete koje ocjenjuju kvalitete realiziranih programa. Ankete provode i analiziraju organizatori, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija te rezultate ankete dostavljaju ministarstvu. Ankete sadrže sljedeće podatke:⁴¹

³⁹ Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, NN 104/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html, čl. 9.

⁴⁰ Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, NN 104/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html, čl. 9.

⁴¹ Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, NN 104/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html, čl. 11 – 12.

- kvalitetu realiziranih programa,
- kvalitetu održanih izlaganja i/ili vježbi,
- pravodobnost dobivanja materijala i pisanih prezentacija za polaznike i njihovu kvalitetu,
- primjerenost organizacijskih uvjeta održane aktivnosti.

Tablica 1. Način bodovanja stalnog stručnog usavršavanja u Republici Hrvatskoj

Način bodovanja stalnog stručnog usavršavanja u Republici Hrvatskoj	Broj bodova
<p>OSNOVNE AKTIVNOSTI:</p> <p>a) sudjelovanje u svojstvu polaznika u savjetovanju, seminaru, radionici, simpoziju, kongresu/konferenciji i drugim oblicima stručnih skupova koje organizira Ministarstvo financija, Hrvatska revizorska komora i/ili drugi organizatori, prema programu na koji je Ministarstvo financija dalo prethodnu suglasnost</p> <p>(jednodnevna aktivnost u trajanju najmanje 5 sati = 5 bodova)</p>	5
<p>b) sudjelovanje u svojstvu edukatora (predavača, moderatora, voditelja radionica i slično) u savjetovanju, seminaru, radionici, simpoziju, kongresu/konferenciji i drugim oblicima stručnih skupova koje organizira Ministarstvo financija, Hrvatska revizorska komora i/ili drugi organizatori, prema programu na koji je Ministarstvo financija dalo prethodnu suglasnost</p> <p>(u trajanju 1 do 2 sata = 3 boda, ponovljeno predavanje = 2 boda)</p>	3
<p>c) sudjelovanje u svojstvu polaznika u seminaru, radionici, simpoziju, kongresu/konferenciji i drugim oblicima stručnih skupova u organizaciji neke međunarodne profesionalne organizacije i/ili inozemne profesionalne organizacije koja je ujedno član Međunarodne federacije računovođa (eng. International Federation of Accountants – IFAC) i/ili Accountancy Europe (AE) te u organizaciji revizorskog društva/međunarodne mreže kojoj revizorsko društvo pripada, internog ili eksternog tipa</p> <p>(jednodnevna aktivnost u trajanju najmanje 5 sati = 6 bodova)</p>	6
<p>d) sudjelovanje u svojstvu edukatora (predavača moderatora, voditelja radionica i slično) u seminaru, radionici, simpoziju, kongresu/konferenciji i drugim oblicima stručnih skupova u organizaciji neke međunarodne profesionalne organizacije ili inozemne profesionalne organizacije koja je ujedno član International Federation of Accountants (IFAC) i/ili Accountancy Europe (AE) te u organizaciji revizorskog društva/međunarodne mreže kojoj revizorsko društvo pripada, internog ili eksternog tipa</p> <p>(u trajanju 1 do 2 sata = 4 boda, ponovljeno predavanje = 3 boda)</p>	4
<p>e) objavljena stručna knjiga ili priručnik iz područja revizije, računovodstva i srodnih područja, s recenzijom sveučilišnog profesora</p>	15

f) objavljeni članak u knjizi ili stručnom časopisu iz područja revizije, računovodstva i srodnih područja	5
g) držanje predavanja na edukacijama za ovlaštene revizore (1 sat = 2 boda)	2
OSTALE AKTIVNOSTI: h) sudjelovanje u svojstvu polaznika ili edukatora (predavača, moderatora, voditelja radionice i slično) u edukacijama, tečajevima, radionicama, seminarima i drugim stručnim aktivnostima internog tipa, u organizaciji revizorskih društava i drugih konzultantskih društava i edukacijskih organizacija, prema temama iz područja revizije, računovodstva i srodnih područja, na koje programe Ministarstvo financija ne daje prethodnu suglasnost i sudjelovanje u radnim skupinama u izradi propisa iz područja računovodstva, revizije i srodnih područja koje osniva ministar financija (jednodnevna aktivnost u trajanju najmanje 5 sati = 3 boda)	3
i) samoedukacija kontinuiranom izobrazbom putem interneta (eng. e-learning) i čitanjem profesionalnih publikacija, knjiga i časopisa iz područja revizije i srodnih područja (najviše 5 bodova godišnje)	5

Izvor: Narodne novine, (2018): Pravilnik o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, Narodne novine d.d. Zagreb, dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_11_104_2038.html

2.4. Uloga Hrvatske revizorske komore

Hrvatska revizorska komora (dalje u tekstu Komora) je stručna organizacija revizorskih društava, samostalnih revizora, ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika (od 1. siječnja 2018.) koji posluju na teritoriju Republike Hrvatske. Ima svojstvo pravne osobe s javnim ovlastima utvrđene Zakonom o reviziji. Javne ovlasti i zadaće Komore na području usluga i revizije i drugih stručnih područja u vezi s revizijom su: ⁴²

1. prevoditi i objavlјivati na hrvatski jezik Međunarodne revizijske standarde (MRevS-i) , osim ako je te standarde usvojila Europska komisija,
2. donositi nacionalne revizijske standarde za obavlјanje drugih revizorskih usluga koje nisu obuhvaćene MRevS-ima i ostalim standardima koje izdaje Međunarodni odbor za računovodstvo (IFAC) te davati njihova tumačenja, sve uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,
3. prevoditi i objavlјivati etičke standarde računovodstvene struke koje izdaje IFAC,
4. odrediti program revizorskog ispita i iznos naknade uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,

⁴²Statut Hrvatske revizorske komore, NN 58/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_06_58_1204.html, čl. 2 – 3.

5. organizirati i prevoditi revizorski ispit,
6. odrediti program posebnog ispita i iznos naknade uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,
7. izdavati potvrde o položenom revizorskom ispitu,
8. izdavati potvrde o položenom posebnom ispitu,
9. promicati i štititi interese svojih članova,
10. brinuti o ugledu revizorske profesije,
11. donositi program stručnog osposobljavanja, u organizaciji Komore, za polaganje revizorskog ispita, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,
12. organizirati i provoditi stručno osposobljavanje, u organizaciji Komore, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,
13. donositi program stalnog stručnog usavršavanja ovlaštenih revizora, u organizaciji Komore, uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija,
14. organizirati i provoditi stalno stručno usavršavanje ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika, prema programu Komore, te s tim u vezi uspostavljati razne oblike stručne i znanstvene suradnje s mjerodavnim institucijama i organizacijama,
15. pratiti provedbu propisa iz područja revizije, davati inicijativu za izmjenu propisa, sudjelovati u stručnoj raspravi o izmjeni propisa iz područja revizije i računovodstva,
16. davati stručna mišljenja članovima Komore i trećim osobama na njihov zahtjev
17. izdavati strukovni časopis Komore u elektroničkom obliku,
18. pratiti izdavanje i ukidanje odobrenja za rad ovlaštenim revizorima, revizorskim društvima i samostalnim revizorima, koje izdaje Ministarstvo financija,
19. voditi upisnike ovlaštenih revizora, revizorskih društava, samostalnih revizora i revizorskih vježbenika,
20. voditi upisnik o položenim revizorskim ispitima i posebnim ispitima,
21. određivati stopu doprinosa koji Komori plaćaju revizorska društva i samostalni revizori na ostvarene poslovne prihode od prodaje i iznos članarine Komori koji plaćaju ovlašteni revizori uz suglasnost Ministarstva financija,
22. utvrđivati vrste i iznose naknada od kojih se stvaraju drugi prihodi,
23. objavljivati u >>Narodnim novinama<< i na svojoj internetskoj stranici: Statut, Odluku o objavljivanju Međunarodnih revizijskih standarda, Odluku o objavljivanju nacionalnih standarda koje donosi iz područja koja nisu obuhvaćena Međunarodnim revizijskim standardima ostalim standardima koje donosi IFAC, Odluku o

- objavljivanju etičkih standarda, Odluku o stopi doprinosa i iznosu članarine te iznosu ostalih naknada koje naplaćuje u okviru svoje nadležnosti,
24. objavljivati na svojoj internetskoj stranici opće akte i druge dokumente koje donosi u skladu s ovim Statutom,
 25. objavljivati na svojoj internetskoj stranici upisnike revizorskih društava, samostalnih revizora, ovlaštenih revizora i revizorskih vježbenika, te upisnik o položenim revizorskim ispitima i posebnim ispitima,
 26. pratiti i proučavati odnose i pojave koji su od interesa za uređenje, položaj i rad revizorske struke te za unapređenje revizorske struke i djelatnosti,
 27. utvrđivati plan i program, financijski plan, godišnje izvješće o radu Komore,
 28. pred Sudom časti voditi postupke za rješavanje sporova koji nastanu između člana Komore i Komore u svezi povrede obveza-- prema komori , te sporova protiv određenog člana komore zbog narušavanje ugleda revizorske profesije po prijavi člana Komore, tijela Komore ili druge osobe,
 29. surađivati s Ministarstvom financija u njegovim ovlastima, razmjenjivati informacije koje se odnose na revizorsku struku i djelatnost, te surađivati u vezi načina i oblika razmjene podataka u javnim registrima Ministarstva financija,
 30. surađivati s odgovarajućim stručnim organizacijama iz drugih država članica i iz trećih zemalja.

Nakon 2018. godine Komora više nema nadležnost nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava i ovlaštenih revizora, već je za te funkcije sada zaduženo Ministarstvo financija.⁴³ Ona sada organizira i provodi stručno osposobljavanje za polaganje revizorskog ispita, najmanje jednom godišnje, ali uz prethodnu suglasnost Ministarstva financija. Također, Komora je dužna jednom godišnje Vladi podnijeti izvještaj o radu.

Članstvo u Komori je obavezno. Ovlašteni revizor, revizorski vježbenik, revizorsko društvo i samostalni revizor upisom u Komoru postaju članovi Komore, svoja prava ostvaraju i imaju obveze u skladu sa Zakonom i Statutom Komore. Nadalje, ovlašteni revizor, revizorsko društvo i samostalni revizor kojima Ministarstvo financija izda odobrenje za rad, te revizorski vježbenik koji je upisan u pripadni registar koji vodi Ministarstvo financija, upisuju se u članstvo Komore odnosno upisuju se u pripadne upisnike pri Komori na osnovu podataka dobivenih od

⁴³Hrvatska revizorska komora, [Internet], raspoloživo na: <http://revizorska-komora.hr/index.php/nadzor-i-provjera-kvalitete-rada.html>, [posjećeno 21.11.2018.]

Ministarstva financija kroz razmjenu podataka upisanih u javnim registrima koje vodi Ministarstvo financija.⁴⁴

2.5. Nadzor nad radom ovlaštenih revizora i uloga Ministarstva financija

Temeljem odredbi Zakona o reviziji (Narodne novine, br. 127/17) za nadležnost nadzora i provjere kvalitete rada revizorskih društava i ovlaštenih revizora zaduženo je Ministarstvo financija.

Ministarstvo financija kao tijelo nadležno za nadzor za reguliranje i/ili nadzor ovlaštenih revizora, samostalnih revizora i revizorskih društava ovlašteno je:⁴⁵

1. provoditi nadzor i druge postupe nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima, te ostalim subjektima nadzora utvrđenih Zakonom o reviziji i Uredbom (EU) br.537/2014 te izricati nadzorne mjere i poduzimati druge radnje usmjerene za uklanjanje utvrđenih nezakonitosti i nepravilnosti,
2. izdavati i ukidati odobrenja za rad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima, te druga odobrenja, suglasnosti i registracije za koje je ovlaštena na temelju Zakona o reviziji, i ako je primjenjivo, Uredbe (EU) br. 537/2014, kao i drugih procesa,
3. voditi registre i druge evidencije u skladu s odredbama Zakona o reviziji i Uredbe br. 537/2014 i izdavati potvrde,
4. odrediti program ispita osposobljenosti,
5. organizirati i provoditi ispit osposobljenosti,
6. sudjelovati u postupcima Europske komisije u vezi s usvajanjem Međunarodnih revizijskih standarda,
7. donositi provedbene propise potrebne radi provedbe i/ili usklađenja s mišljenjima Odbora europskih tijela za nadzor revizije, kada je to potrebno radi provedbe Zakona o reviziji i Uredbe (EU) br. 537/2014,
8. obavljati i druge poslove u skladu s odredbama Zakona o reviziji, Uredbom (EU) br.537/2014 i drugih propisa.

Nadzor, nad ovlaštenim revizorima i revizorskom društvu, provodi se putem analize i procjene rizika kojima su bili ili bi mogli biti izloženi tokom obavljanja revizorskih usluga, te rizika

⁴⁴ Hrvatska revizorska komora, (2018); Članstvo u Komori [Internet], dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_06_58_1204.html, [03.01.2019.]

⁴⁵ Mazars, (2017); Razlike novog i starog Zakona o reviziji [Internet], raspoloživo na: <http://www.mazarscinotti.hr/razlike-novog-i-starog-zakona-o-reviziji.aspx>, [03.01.2019.]

kojima su izloženi ili bi mogli biti izloženi revidirani subjekti. Provodi se najmanje jedanput u tri godine kod ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji obavljaju zakonsku reviziju subjekata od javnog interesa te najmanje jedanput u šest godina kod ovlaštenog revizora i revizorskog društva koji obavlja zakonsku reviziju ostalih subjekata. Prilikom određivanja učestalosti i opsega nadzora nad ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima uzima se u obzor veličina, utjecaj i značenje koje imaju ovlašteni revizori i revizorska društva na tržištu revizorskih usluga. Također se uzima u obzir i priroda, vrsta, opseg i složenost aktivnosti koji revizor i revizorsko društvo obavljaju.⁴⁶

Ministarstvo financija ovlašteno je angažirati vanjske stručnjake koji su neovisni i nisu u sukobu interesa u odnosu na subjekt nadzora na koji se odnosi konkretna zadaća, što potkrepljuju izjavom te imaju pravo na naknadu za rad. Nadalje, također može povremeno osnovati savjetodavno vijeće za pružanje stručne pomoći u obavljanju pojedinih zadaća iz svoje nadležnosti propisanih Zakonom o reviziji i Uredbom br.37/2014. Članovi savjetodavnog vijeća moraju biti neovisni i ne smiju biti u sukobu interesa te ostvaruju pravo na naknadu za rad. Na gore navedene vanjske stručnjake, primjenjuje se odredba o tajnosti podataka koja se odnosi i na ovlaštene državne službenike Ministarstva financija i ove osobe ne sudjeluju u donošenju odluka Ministarstva financija.⁴⁷

Odobrenje za obavljanje revizorskih usluga fizičkoj osobi koja ispunjava određene uvjete, a to su da ima položen revizorski ispit i dobar ugled, izdaje Ministarstvo financija. U roku od 30 dana, od dana zaprimanja urednog zahtjeva, Ministarstvo financija će odlučiti o zahtjevu za izdavanje odobrenja za rad. Nakon što se izda odobrenje za rad, fizička osoba sječe naziv ovlaštenog revizora te ministar financija detaljnije propisuje pravilnikom sadržaj zahtjeva i dokumentaciju koja se dostavlja uz zahtjev za izdavanje odobrenja za rad ovlaštenim revizoru i to mu dostavlja iznos naknade.⁴⁸

Osobe kojima je Ministarstvo financija izdalo odobrenje za rad moraju biti upisane u odgovarajuće registre koje vodi Ministarstvo financija. U registrima moraju također biti upisani i revizorski vježbenici. Ministarstvo vodi sljedeće registre:⁴⁹

1. registar revizorskih društava,

⁴⁶ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 76.

⁴⁷ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 98.

⁴⁸ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 7.

⁴⁹ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 34.

2. registar samostalnih revizora,
3. registar ovlaštenih revizora,
4. registar revizorskih vježbenika,
5. registar revizorskih društava i registar ovlaštene revizora iz drugih društava članica,
6. registar ovlaštenih revizora iz trećih zemalja,
7. registar subjekata za obavljanje revizije u trećoj zemlji i registar revizora u trećoj zemlji.

Svi ovi registri vode se u elektroničkom obliku na hrvatskom jeziku i latiničnom pismu, dostupni na internetskoj stranici Ministarstva financija i redovito se ažuriraju. Dostupni su javnosti bez ograničenja, bez naplate i u strojno čitljivom obliku. Osim podataka o fizičkim osobama zaštićenih zakonom kojim se uređuje zaštita osobnih podataka. Također, može se ograničiti pristup podacima iz registra radi zaštite od značajne prijetnje osobnoj sigurnosti osobe koja je upisana u registar.⁵⁰

Registar revizorskih društava i registar samostalnih revizora sadržavati sljedeće podatke:⁵¹

- tvrtku ili ime i prezime samostalnog revizora, adresu, OIB i registarski broj
- pravni oblik,
- podatak za kontakt, glavnu osobu za kontakt te, ako je primjenjivo, adresu internetske stranice,
- ime i prezime te registarski broj svih ovlaštenih revizora koji su zaposleni u revizorskom društvu, odnosno kod samostalnog revizora ili su s njime povezani kao partner ili na drugi način.

Osim gore navedenih podataka, registar revizorskih društava mora još sadržavati:⁵²

- adresu svoga ureda,
- imena i poslovne adrese svih dioničara, odnosno članova,
- imena i poslovne adrese svih članova uprave ili upravnog odbora,
- članstvo u mreži i popis imena i adresa društva članova i povezanih društava ili naznaku mjesta gdje su takve informacije dostupne javnosti,

⁵⁰ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 35.

⁵¹ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 36.

⁵² Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 36

- svaku drugu registraciju revizorskog društva kod nadležnih tijela drugih država članica i kao revizorskog subjekta kod nadležnih tijela u trećim zemljama,
- ako je to primjenjivo, registraciju revizorskog društva skladu s članom 25.⁵³ stavkom 3. Zakona o reviziji,
- naziv i adresu nadležnih tijela država članica odgovornih za odobrenje, registraciju, nadzor osiguranja kvalitete rada i nadzor ovlaštenih revizora i revizorskih društava.

Odredbe koje se primjenjuju na registar revizorskih društava na odgovarajući način se primjenjuju i na registar revizorskih društava iz druge države članice i na registar subjekata za obavljanje revizije u trećoj zemlji.

Prema članku 37, Zakona o reviziji, registar ovlaštenog revizora i registar revizorskih vježbenika najmanje mora sadržavati ostale podatke:

- ime i prezime, prebivalište, OIB i registarski broj,
- tvrtku i adresu, registarski broj te adresu internetske stranice revizorskog društva, odnosno ime i prezime, adresu, registarski broj, adresu internetske stranice samostalnog revizora u kojem je ovlašten revizor, odnosno revizorski vježbenik zaposlen ili s kojim je povezan kao partner ili na drugi način,
- Svaku drugu registraciju ovlaštenog revizora kod nadležnih tijela drugih država članica i kao revizora kod nadležnih tijela u trećim zemljama, uključujući naziv nadležnog tijela za registraciju, i ako je primjenjivo, broj registracije,
- naziv i adresu nadležnih tijela država članica odgovornih za odobrenje, registraciju, nadzor osiguranja kvalitete rada i nadzora ovlaštenih revizora i revizorskih društava.

Nadalje, odredbe koje smo naveli kod registra ovlaštenih revizora i registra revizorskih vježbenika na odgovarajući način se primjenjuju na registar ovlaštenih revizora iz druge države članice, na registar ovlaštenih revizora iz treće zemlje i na registar revizora u trećoj zemlji.⁵⁴

Podaci koji se upisuju u registar dostavljaju se Ministarstvu financija uz zahtjev za izdavanje odobrenja za rad ili zahtjev za registraciju te ono po službenoj dužnosti upisuje osobu u

⁵³ Ministarstvo financija registrirat će revizorsko društvo iz stavka 1. ovog članka (Ministarstvo će registrirati pravnu osobu za obavljanje zakonske revizije iz druge članice kojoj je odobrenje za rad revizorskog društva izdalo nadležno tijelo matične države članice, ali glavni revizijski partner koji obavlja reviziju u ime tog revizijskog društva ima odobrenje za rad Ministarstva financija) ako utvrdi da ono ispunjava uvjet iz stavka 1., ima odobrenje za rad nadležnog tijela u svojoj matičnoj državi članici. Također mora ostaviti Ministarstvu financija dokaz o osiguranju od odgovornosti za štetu i visini osiguranja od odgovornosti

⁵⁴ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 37.

odgovarajući registar. No, ako bude kakvih promjena osobe koju su predale zahtjev, roku od osam dana od nastanka promjene dužni su obavijestiti Ministarstvo financija o promjenama. Kako postoji mogućnost dostavljanja podataka elektroničkim putem, oni se potpisuju u skladu sa zakonom kojim se uređuje elektronički potpis.⁵⁵

Ministarstvo financija po službenoj dužnosti, kao što upisuje osobe koje su dobile odobrenje za rad ili zahtjev za registraciju, tako upisuje i brisanje iz odgovarajućeg registra osobe koja je dobila rješenje da joj je odobrenje za rad ili registraciju ukinuto.⁵⁶

⁵⁵ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 38.

⁵⁶ Zakon o reviziji, NN 127/17, [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>, čl. 39.

3. ANALIZA REGULATORNOG OKVIRA PROCESA LICENCIRANJA REVIZORA U ODABRANIM ZEMLJAMA EU

Kao što smo naveli, regulatorni okvir u EU reguliran je Direktivom. Zakonske revizije se provode na temelju Međunarodnih revizijskih standarda ako ih usvoji Europska komisija koja ima diskrecijsko pravo usvajanja tih standarda, te ih može usvojiti samo ukoliko se poštuju određeni uvjeti. Ako Komisija nije usvojila međunarodne standarde, zemlje EU-a mogu primjenjivati nacionalne standarde.⁵⁷

Prije smo razradili način stjecanja certifikata za ovlaštenog revizora, njegovo usavršavanje te tko ima kontrolu nad njim u Republici Hrvatskoj. Tako ćemo sada razraditi neke zemlje EU, te vidjeti na koji način se u odabranim zemljama stječe licenca za revizora, njihovi uvjeti te tko ima nadzor nad njihovim radom. Hrvatska je imala sličan tranzicijski prijelaz iz planskog u tržišno gospodarstvo, kao i neke zemlje EU, npr. Slovenija i Slovačka, te osvrnuti ćemo se na njihovo gospodarstvo. Također ćemo se osvrnuti i na neke razvijene zemlje EU, kao što su Njemačka, Francuska i Italija.

Regulatorni okvir revizijske profesije u EU temelji se na sljedećim instrumentima:⁵⁸

- Direktivi (2015/56/EU) kojom se nadopunjuje postojeća direktiva o zakonskoj reviziji (2006/56/EU),
- Uredbi o specifičnim zahtjevima zakonske revizije subjekata od javnog interesa (537/2014).

Neka od ključnih odrednica Direktive 2014/56/EU je bila uvođenje tzv. **Europske putovnice**, koja ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima omogućava razvoj usluga zakonske revizije unutar EU na način da omogućava pružanje revizijske usluge i u drugoj državi članici koja nije država članica u kojoj su ovlašteni. Uklanjanje tih prepreka pridonijelo je razvoju obavljanja usluga zakonske revizije i integraciji revizorskog tržišta EU. Što znači da revizorska

⁵⁷ Zakonska revizija – osiguravanje točnih financijskih izvještaja društva [Internet], raspoloživo na: http://publications.europa.eu/resource/cellar/cf9b9833-a249-476e-9a54-67ea0451d846.0019.02/DOC_3, [17.01.2019.].

⁵⁸ Sever Mališ S., (2015): Direktiva 2014/56/EU Okvir za usklađivanje Zakona o reviziji, Ekonomski fakultet Zagreb, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/10_Okvir%20za%20uskladivanje_Direktiva%202014_56_EU.pdf, str. 2. [15.01.2019.].

društva i samostalni ovlašteni revizori mogu obavljati revizijske usluge u drugim državama članicama EU.⁵⁹

Priznavanje revizorskih društava i ovlaštenih revizora dopušteno je i u drugim državama članicama EU. Svaka država određuje nadležno tijelo kao odgovorno tijelo za izdavanje odobrenja ovlaštenim revizorima i revizorskim društvima. Revizorsko društvo s ovlaštenjem jedne članice ima pravo obavljanja zakonske revizije u drugoj državi članici koja nije njegova matična država, ali mora se registrirati kod nadležnog tijela u državi članici domaćinu. Nadležno tijelo u državi članici domaćinu, dužno je registrirati revizorsko društvo ako je ono registrirano u svojoj matičnoj državi. Kao dokaz kojim se dokazuje registracija u matičnoj državi, država domaćin može zatražiti od revizorskog društva potvrdu iz matične države, ne stariju od tri mjeseca. Nakon što država domaćin izda odobrenje za rad revizorskom društvu, obavijest šalje matičnoj državi. Kada je odobrenje izdano ovlaštenom revizoru ili revizorskom društvu povučeno iz bilo kojeg razloga, nadležno tijelo matične države u kojoj je ovlaštenje povučeno će priopćiti tu činjenicu i navesti razloge za povlačenjem odgovarajućim nadležnim tijelima država članica domaćina u kojoj je ovlašten revizor ili revizorsko društvo također registrirano.⁶⁰

Za izdavanje odobrenja ovlaštenim revizorima iz druge države članice, nadležna tijela utvrđuju postupke. Postupci za izdavanje odobrenja ovlaštenim revizorima ne prelaze zahtjev protoka razdoblja prilagodbe ili polaganja provjere osposobljenosti, a država domaćin sama odlučuje hoće li podnositelj zahtjeva koji traži ovlaštenja podlijezati istomu. Razdoblje prilagodbe ne prelazi razdoblje od tri godine, a podnositelj podliježe procjeni. Provjera osposobljenja provodi se na jednom od jezika dopuštenih jezičnom propisima koji se primjenjuju u državi članici domaćinu. Ta provjera obuhvaća odgovarajuća znanja ovlaštenog revizora o zakonima i propisima te države članice domaćina, u onoj mjeri u kojoj je ono relevantno za obavljanje zakonske revizije.⁶¹

⁵⁹ Sever Mališ S., (2015): Direktiva 2014/56/EU Okvir za usklađivanje Zakona o reviziji, Ekonomski fakultet Zagreb, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/10_Okvir%20za%20uskladivanje_Direktiva%202014_56_EU.pdf, str. 4-5, [15.01.2019.].

⁶⁰ Sever Mališ S., (2015): Direktiva 2014/56/EU Okvir za usklađivanje Zakona o reviziji, Ekonomski fakultet Zagreb, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/10_Okvir%20za%20uskladivanje_Direktiva%202014_56_EU.pdf, str. 6. – 7, [15.01.2019.].

⁶¹ Sever Mališ S., (2015): Direktiva 2014/56/EU Okvir za usklađivanje Zakona o reviziji, Ekonomski fakultet Zagreb, [Internet], raspoloživo na: [http://www.revizorska-](http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/10_Okvir%20za%20uskladivanje_Direktiva%202014_56_EU.pdf)

Nakon što rad revizorskim društvima i ovlaštenim revizorima, bude odobren od strane ovlaštenih institucija/osoba države članice domaćina, upisuju se u javni registar. Nadalje, države članice također imaju programe stalnog obrazovanja kojeg su ovlašteni revizori dužni obavljati kako bi unaprijedili svoja teorijska znanja, stručne vještine i vrijednosti.⁶²

Države članice moraju osigurati kontinuirano obrazovanje, kako bi revizori održali svoje teorijsko znanje, profesionalne vještine i vrijednosti na dovoljno visokoj razini. Revizori u obavezni tijekom trogodišnjeg ciklusa završiti najmanje 120 sati kontinuiranog obrazovanja, od čega najmanje 20 sati godišnje. Ukoliko ovlašteni revizor i pomoćni revizor ne sudjeluju na programima kontinuiranog usavršavanja tijekom trogodišnjeg razdoblja, povjerenstvo za sustavno obrazovanje pokreće disciplinski postupak.⁶³

Uvjeti za odobravanje rada osobama koje se bave zakonskom revizijom propisuju se Osmom direktivom vijeća 84/253/EEZ.

3.1. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Francuskoj

Regulatorni okvir revizije u Francuskoj podliježe zahtjevima računovodstva, revizije i financijskog izvještavanja utvrđenim EU uredbama i direktivama koje su prenesene u nacionalne zakone i propise. Standarde revizije u Francuskoj priprema i izrađuje zajednička komisija Državnog povjerenstva za reviziju (CNCC) i Visokog vijeća za statutarne revizije (H3C) koje je ujedno i tijelo za nadzor revizije. H3C će usvojiti standarde, nakon što dobije mišljenje od CNCC-a, ali u konačnici Ministarstvo pravosuđa je odgovorno za prihvatanje tih standarda koji se temelje na ISA standardima.⁶⁴

Kandidati da bi stekli certifikat za ovlaštenog revizora moraju ispunjavati sljedeće uvjete:⁶⁵

- Biti francuski državljani ili državljani neke zemlje članice EU,
- Ne smiju biti kažnjavani za krivična djela,

komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/10_Okvir%20za%20usklađivanje_Direktiva%202014_56_EU.pdf, str. 8. – 9., [15.01.2019.].

⁶² Zakonska revizija- osiguravanje točnih financijskih izvještaja društva [Internet], raspoloživo na: http://publications.europa.eu/resource/ellar/cf9b9833-a249-476e-9a54-67ea0451d846.0019.02/DOC_3, [17.01.2019.].

⁶³ EPI: Zákon č. 423/2015 Z. z, [Internet], raspoloživo na: <http://www.epi.sk/zz/2015-423>, [17.8.2019.].

⁶⁴ IFAC: France, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/france>, [24.08.2019.].

⁶⁵ Legifrance: Article L822-2-, [Internet], raspoloživo na: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000005634379&idArticle=LEGIARTI000032258585&dateTexte=&categorieLien=id>, [24.08.2019.].

- Ne smiju imati izrečene disciplinske mjere,
- Ne smiju biti izloženi osobnom bankrotu ili bilo kojoj od mjera zabrane,
- Moraju pohađati stručno osposobljavanje u trajanju od 3 godine s revizorom ili osobom koju je država članica Europske unije ovlastila za obavljanje zakonske revizije,
- visoki stupanj računovodstva, odnosno - Diplôme d'Expertise Comptable (DEC). Ova diploma označava najveći stupanj računovodstva u Francuskoj i omogućava pristup računovodstvenoj i revizijskoj profesiji, ali s tim da revizori moraju imati dodatno praktično iskustvo.

Kontinuirana obuka je jedna od glavnih obveza revizora koja mu omogućava da tijekom svoje karijere održi visoku razinu kompetencije i kvalitete u obavljanju poslova revizije. Ovlašteni revizor mora skupiti 120 sati obuke u razdoblju od tri godine, a najmanje steći 20 sati u jednoj godini. Obveza stručnog usavršavanja obuhvaća sljedeće:⁶⁶

- sudjelovanje na seminarima, programi samo – učenja, treninge ili tečajeve online,
- pohađanje konferencija ili sastanaka u vremenu od 40 sati u tri uzastopne godine,
- sudjelovanje na simpozijima, konferencijama u profesionalnom okruženju u vremenu od 40 sati u tri uzastopne godine,
- pisanjem i objavljivanjem radova tehničkog karaktera, odnosno samostalna istraživanja u vremenu od 30 sati u tri uzastopne godine,
- sudjelovanje u tehničkim odborima u vremenu od 32 sata u tri uzastopne godine.

Svaka osoba koja se nije prisustvovala kontinuiranom usavršavanju kroz tri godine, dužna je proći posebno osposobljavanje prije prihvatanja certifikata. Obveze i trajanje stručnog obrazovanja trebaju biti ovjerene od strane Ministarstva pravosuđa, na prijedlog Nacionalne komisije i nakon toga svoje mišljenje daje Visoko vijeće. Posebno stručno usavršavanje traje 40 sati izvodi se u kontinuiranim ili povremenim dijelovima u roku od 18 mjeseci prije prihvatanja i ažuriranja certifikata.⁶⁷

⁶⁶CNCC (2008.): Comprendre et mettre en uvre votre nouvelle obligation de formation, [Internet], raspoloživo na: https://crcc.alsace/wp-content/uploads/2019/02/Brochure_obligation_formation_novembre2018.pdf, [24.08.2019.].

⁶⁷CNCC (2008): Comprendre et mettre en uvre votre nouvelle obligation de formation, [Internet], raspoloživo na: https://crcc.alsace/wp-content/uploads/2019/02/Brochure_obligation_formation_novembre2018.pdf, [24.08.2019.].

Visoko revizorsko vijeće je neovisno (H3C) je neovisno javno tijelo koje regulira revizijsku profesiju zakonskih revizora u Francuskoj. Njegove misije su:⁶⁸

- registracija revizora i kontrola trećih zemalja,
- usvaja standarde koji se odnose na etički kodeks zakonskih revizora, unutarnju kontrolu kvalitete i profesionalnu praksu,
- definira smjernice i različita područja na kojima se može primijeniti obveza kontinuiranog osposobljavanja i osigurava poštivanje obaveza propisanih za revizore,
- definira okvir i usmjerava kontrolu, nadzire njihovu provedbu i daje preporuke,
- provodi istrage
- izriče sankcije,
- kao žalbeno tijelo odlučuje o odlukama regionalnih komisija u sporu o naknadama
- surađuje sa svojim kolegama
- prati razvoj tržišta za obavljanje zakonom propisanih revizija subjektima od javnog interesa.

Neke od zadataka, Visoko vijeće, može dodijeliti Nacionalnoj revizorskoj tvrtki, a to su: registracija zakonom propisanih revizora i vođenje propisa, praćenje poštivanja zakonskih revizora u okviru stručne obuke, kontrola tvrtki koje nemaju mandat od javnog interesa i mogu biti delegirane, a uvjeti delegiranja određeni su konvencijom Ministarstva pravosuđa.⁶⁹

Nacionalno vijeće i odbor upravljaju CNCC-om i zalažu se za promicanje revizorske struke. Nacionalno vijeće je tijelo koje donosi odluke i njegova uloga je: razrada i odobravanje profesionalnih standarda, (Francuska ima 47 profesionalnih standarda), dati mišljenje vezano za prijedloge zakona i odredbi kad to od njega zahtjeva Ministarstvo pravosuđa, dostaviti javnim tijelima sve korisne prijedloge koji se odnose na profesionalnu organizaciju i reviziju. S druge strane, Odbor je glavno tijelo povjerenstva i kao izvršno tijelo zaduženo je za: koordinaciju djelovanja regionalnih komora zakonskih revizora, reviziju prijedloga, sprječavanje i mirenje profesionalnih sporova između regionalnih komora i na posljétku slijedi smjernice Ministarstvu pravosuđa za profesionalne standarde koje je prethodno usvojilo Nacionalno vijeće. Ujedno CNCC koordinira i Regionalnom komorom državnih revizora (CRCC) u Francuskoj. Zadaće CRCC-a su da brani interese državnih revizora na regionalnog

⁶⁸ Haut Conseil (H3C): Le Haut conseil, [Internet]: raspoloživo na: <http://www.h3c.org/presentation.htm>, [24.08.2019.].

⁶⁹ Haut Conseil (H3C): Le Haut conseil [Internet]: raspoloživo na: <http://www.h3c.org/presentation.htm>, [24.08.2019.].

razini, sudjeluje u kontroli kvalitete zakonskih revizorskih tvrtki koji nisu subjekti od javnog interesa, osigurava njegovi članovi poštuju zahtjeve za trajno stručno osposobljavanje (CPE), komunicira s lokalnim akterima i partnerima , te na kraju promiče profesiju studentima, također organizira redovne obuke i sudjeluje na sveučilišnim i školskim predavanjima.⁷⁰

3.2. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Italiji

Italija je također članica Europske unije koja podliježe smjernicama i propisima o računovodstvu, reviziji i financijskom izvještavanju koje je izdala Europska komisija, te je iste prenijela u nacionalno gospodarstvo. Revizijski standardi su u skladu s ISA standardima, koje priprema Savjetodavno vijeće, koje se sastoji od talijanskog stručnog vijeća i strukovnih udruga. Revizijske poslove obavljaju zakonski revizori koji su upisani u registar koji vodi Ministarstvo gospodarstva i financija, u skladu s nacionalnim revizijskim standardima. Uz Ministarstvo gospodarstva i financija, za nadzor revizije zadužena je i Nacionalna komisija za tvrtke i burzu (Commissione Nazionale per le Societa et la Borsa – CONSOB). Zadaće ministarstva su:⁷¹

- odobravanje i registraciju zakonom propisanih revizora,
- potvrđivanje revizijskih standarda i etičkog kodeksa za zakonite revizore subjekta koji nisu od javnog interesa,
- uspostavljanje sustava revizije za osiguranje kvalitete nevladinih organizacija,
- provedba disciplinskih postupaka i zakonom propisanih sankcija nevladinih organizacija.

Nadalje, zadaće Nacionalne komisije:⁷²

- usvajanje standarda revizije za javna poduzeća,
- nadziranje i organiziranje aktivnosti zakonskih revizora i revizorskih društava za javna poduzeća,
- nadgledanje neovisnosti i tehničkih kompetencija zakonskih revizora i revizorskih društava,

⁷⁰CNCC (2014): The French statutory audit, [Internet], raspoloživo na: https://cdn.cncc.fr/download/cncc_plaquetteinstitutvangelaise_web_nov2014.pdf, [27.08.2019.].

⁷¹IFAC: Italy, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/italy>, [20.08.2019.].

⁷²IFAC: Italy, [Internet]: raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/italy>, [20.08.2019.].

- uspostavljanje sustava revizije za osiguranje kvalitete za zakonom propisane revizije javnih poduzeća,
- istraga i provedba disciplinskih mjera za revizore javnih poduzeća zbog nepoštivanja i kršenja zakonskih pravila i zahtjeva.

Da bi osoba pristupila polaganju revizorskog ispita mora imati sljedeće uvjete:⁷³

- steći diplomu iz ekonomskih, financijskih ili pravih predmeta
- završiti trogodišnje razdoblje stažiranja pod nadzorom ovlaštenog revizora ili revizorske tvrtke
- upisati se u poseban registar koji vodi Ministarstvo financija i gospodarstva
- nije mu zabranjen rad i nije suspendiran od strane pravnih osoba
- nije izložen preventivnim mjerama koje određuje pravosudni organ:
 - a što znači da nije osuđivan za kaznu zatvora dužu od 6 mjeseci za zločin u financijama, bankarstvu, vrijednosnim papirima i slično
 - da nije osuđen na zatvor više od jedne godine zbog zločina protiv javne uprave, imovine, javnog reda, gospodarstva ili pitanjima vezanim za poreze.
 - da nije osuđen na kaznu zatvora duže od dvije godine zbog bilo kakvog krivičnog djela koje nije počinjeno.

Nakon što kandidat završi pripravnički staž u trajanju od 3 godine, ovjerava se o strane ovlaštenog revizora gdje se obavlja praksa i kandidat pristupa pisanju ispita kako bi mogao obavljati posao samostalnog revizora. Neki kandidati mogu biti i izuzeti polaganja ispita, na primjer: biti odvjetnici, ovlašteni računovođe ili računovodstveni stručnjaci, te oni koji su uspješno položili odgovarajući ekvivalentni ispit u državnoj upravi.⁷⁴

Sami ispit se sastoji od tri pisana testa, a nakon što se polože pristupa se usmenom ispitu. Njega predvodi ispitno povjerenstvo i obradit će sva područja obuhvaćena pisanim dijelom ispita. Pisani dio ispita sastoji se od:⁷⁵

⁷³La legge per tutti (2019): Revizore legale: chi e, cosa fa e come si diventa, [Internet], raspoloživo na: https://www.laleggepertutti.it/278896_revisore-legale-chi-e-cosa-fa-e-come-si-diventa, [20.08.2019.].

⁷⁴La legge per tutti (2019): Revizore legale: chi e, cosa fa e come si diventa [Internet], raspoloživo na: https://www.laleggepertutti.it/278896_revisore-legale-chi-e-cosa-fa-e-come-si-diventa, [20.08.2019.].

⁷⁵La legge per tutti (2019): Revizore legale: chi e, cosa fa e come di diventa, [Internet], raspoloživo na: https://www.laleggepertutti.it/278896_revisore-legale-chi-e-cosa-fa-e-come-si-diventa, [20.08.2019.].

- Prvog dijela ispita koji obuhvaća predmete o ekonomskim i poslovnim subjektima i sadrži: opće računovodstvo, analitiku i upravljanje; proračunske discipline i računovodstvene principe; financijsku analizu; političku, poslovnu i financijsku ekonomiju; IT, operativni sustav, matematika i statistika;
- Drugi dio obuhvaća pravne predmete koji sadrže: građansko i trgovačko pravo; korporacijsko pravo; stečajno pravo; porezno pravo; radno pravo i pravo socijalnog osiguranja
- A treći dio, sastoji se od pitanja s praktičnim sadržajem koja se odnose na tehničko – profesionalna pitanja i reviziju, a tu spadaju: upravljanje rizikom i unutarnja kontrola; nacionalna i međunarodna revizijska načela; zakonska revizijska disciplina; profesionalna etika i neovisnost, te tehnika profesionalne revizije.

Zahtjevi za profesionalnim razvojem i potrebama za kontinuiranim usavršavanjem zakonskih revizora uspostavljene su zakonskim uredbama br. 39/2010 i br.135/2016., a isti moraju biti registrirani u Ministarstvu gospodarstva i financija.⁷⁶

Kontinuirano osposobljavanje revizora upisanih u registar sastoji se od programa stručnog usavršavanja koje utvrđuje Ministarstvo gospodarstva i financija. Kandidat mora steći ukupno 60 sati obrazovnih bodova u svom trogodišnjem obrazovanju, ali najmanje 20 bodova tokom jedne godine.⁷⁷

3.3. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Njemačkoj

Regulatorni okvir u Njemačkoj, također, je reguliran Direktivom i Njemačka je usvojila revizijske reforme. No, kako Europska komisija još uvijek nije usvojila ISA standarde, u Njemačkoj profesionalna računovodstvena organizacija, Institut revizora (Institut der Wirtschaftsprüfer – IDW), odgovorna je izdavanje odgovarajućih revizorskih standarda. Standardi Instituta revizije sadrže njemačke općeprihvaćene revizijske standarde koji su u procesu usvajanja prijevoda ISA-e s posebnim njemačkim zahtjevima. Ti odlomci sa posebnim

⁷⁶IFAC: Italy, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/italy>, [20.08.2019.].

⁷⁷ODCEC Milano (2019): Protocollo D'intesa tra MEF e CNDCEC, [Internet], raspoloživo na: <https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/default-document-library/protocollo-di-intesa-mef-e-cndcec8a3536714cc168548164ff0000ef0ce1.pdf?sfvrsn=0>, [20.08.2019.].

njemačkim zahtjevima označeni su s „D - odlomci“ i označavaju se kao Međunarodni revizijski standardi ISA - DE.⁷⁸

IDW je udruga osnovana 1946. godine koja obuhvaća pojedinačne javne računovođe/revizore i njemačke revizorske kuće zajedno s licenciranim poreznim savjetnicima i pravnicima u javnoj praksi. Njegovi zadaci su:⁷⁹

- osiguranje obrazovanja i kontinuiranog profesionalnog usavršavanja,
- zagovarati jedinstvena načela za neovisno, pojedinačno, odgovorno i savjesno provođenje profesije, te poštivanje načela,
- poticanje daljnjeg razvoja profesije revizora.

Ispit za ovlaštenog revizora u Njemačkoj sastoji se od dva dijela, pisanog i usmenog dijela ispita koje organizira Institut revizora (Institut der Wirtschaftsprüfer). Područja obuhvaćena pisanom dijelom ispita su:⁸⁰

- Revizija poslovanja, procjena poduzeća i profesionalna regulacija,
- Primijenjena poslovna administracija i ekonomija,
- Trgovačko pravo,
- Porezno pravo.

Neki kandidati, ukoliko su završili adekvatnu razinu diplomskog studija koji je prihvaćen, neće polagati sva četiri ispita, biti će oslobođeni od dva, a to su: Primijenjena poslovna administracija, ekonomija i Trgovačko pravo. A kako unutar Instituta revizora postoji Akademija, koja nudi različite programe i pripremne seminare, kandidati imaju priliku tijekom praktičnog obučavanja ponoviti i osvežiti svoja znanja za potrebe polaganja ispita.⁸¹

Zakon javnih računovođa (Wirtschaftsprüferordnung - WPO) utvrđuje različite uvjete za postati profesionalni revizor, a neki od njih su posjedovanje visoke stručne spreme uz radno iskustvo minimalno tri godine ako je propisani studij duži od 8 semestara, a u protivnom je potrebno četverogodišnje radno iskustvo. Kandidati koji nemaju sveučilišne diplome, a imaju više od 10 godina radnog iskustva u reviziji ili 5 godina rada kao porezni savjetnici mogu

⁷⁸IFAC: Germany, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany> , [27.8.2019.].

⁷⁹IFAC: Germany, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/institut-der-wirtschaftspr-fer>, [27.08.2019.].

⁸⁰ Žager K., Mališ S. S., Dečman N.: Certificiranje i licenciranje računovodstvenih i revizijskih zvanja, str.43.

⁸¹ Žager K., Mališ S. S., Dečman N.: Certificiranje i licenciranje računovodstvenih i revizijskih zvanja, str.43.-44.

također polagati stručni ispit. Zbog strogih propisa o prijemu, ispitivanju i nadzoru, WPO slovi kao jedan od najstrožih zakona na svijetu.⁸²

Profesija revizora (Wirtschaftsprüfer) je akademska profesija koja pored revizije obuhvaća i tematiku poreznih savjetnika, zastupanje klijenata u poreznim postupcima, te usluge tehničkog stručnjaka i savjetnika u područjima poslovnih upravljanja.⁸³

Revizorska komora (Wirtschaftsprüferkammer - WPK) formirana je radi:⁸⁴

- izvršavanja zadataka profesionalne samouprave,
- ispitivanja i testa sposobnosti, te redoslijeda ispitivanja,
- opoziva i registracije,
- nadzora nad stalnim usavršavanjem,
- kontrole kvalitete,
- donošenje propisa o profesionalnom usavršavanju,
- odgovorna je za nadzor ureda revizora u Federalnom uredu za ekonomiju i kontrolu izvoza.

Revizijska profesija u Njemačkoj regulirana je WPO – om, koji također regulira pristup profesiji i praksi. Kao preduvjet za obavljanje profesije potrebno je ispuniti određene postupke, a to su:⁸⁵

⁸²IFAC: Germany, [Internet], raspoloživo na:https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201208GermanyIDW.pdf, [16.08.2019.].

⁸³IFAC: Germany, [Internet], raspoloživo na:https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201208GermanyIDW.pdf, [27.08.2019.].

⁸⁴WPK: Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer, [Internet], raspoloživo na:<https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/WPO.pdf>, [27.08.2019.].

⁸⁵Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer nach §§ 14 und 1311 der Wirtschaftsprüferordnung (WiPrPrüfV) : Prüfungsverfahren nach § 1311 der Wirtschaftsprüferordnung, [Internet], raspoloživo na:<https://ra.de/gesetze/wiprpruefv/zweiter-teil#paragraph-34-taeschungsversuch-ordnungsverstoesse>, [28.08.2019.].

- | | |
|----------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| 1. Zahtjev za pristup ispitu | 13. Savjetovanje ispitnog povjerenstva |
| 2. Ispitno povjerenstvo i datumi ispitivanja | 14. Usmeni ispit |
| 3. Žalba članova ispitnog povjerenstva | 15. Ocjena usmenog ispita |
| 4. Struktura ispita | 16. Ocjena modula |
| 5. Skraćeni ispit | 17. Rezultat ispitivanja |
| 6. Pismeni ispit | 18. Dopunski ispit |
| 7. Provizija | 19. Zapisnici ispitnog povjerenstva |
| 8. Odbor za oporbe | 20. Odustajanje od ispita |
| 9. Nadzorni rad | 21. Ponavljanje ispita |
| 10. Ocjena | 22. Obavijest o rezultatu ispitivanja |
| 11. Procjena nadzornog rada | 23. Pokušaj prevare i kršenja zakona |
| 12. Rezultat pismenog ispita (izuzeće od usmenog ispita) | 24. Uvid u pregled ispitivanja |

WPK je javna korporacija čiji članovi su certificirani javni računovođe, računovodstvene tvrtke i revizorske kuće u Njemačkoj. Ona je pod nadzorom Federalnog ministarstva za ekonomska pitanja i energetiku.⁸⁶

Kontinuirano profesionalno usavršavanje utvrđuje se različitim zakonima i podzakonskim aktima WPO-a i WPK-a. Za sve revizore koji su članovi WPK-a je propisana obveza kontinuiranog profesionalnog usavršavanja od najmanje 40 sati godišnje. Nadalje, u skladu s statutom IDW-a, svaki član mora osigurati da njegovo kontinuirano profesionalno usavršavanje udovoljava potrebama prakse koji, također, zahtjeva 40 sati.⁸⁷

Zahtjevi IDW-a za profesionalnim usavršavanjem su:

- Decentralizirani događaji za stručno usavršavanje od strane državnih skupima
- Regionalni tehnički seminari
- Godišnje radionice u Baden – Badenu
- Mnoštvo on – line prezentacija (podcastovi, intervjui od novih tehničkim dostignućima...)

⁸⁶ WPK: Organisation, [Internet], raspoloživo na: <https://www.wpk.de/wpk/organisation/>, [28.08.2019.].

⁸⁷ IDW: Continuing professional development with the IDW, [Internet], raspoloživo na: <https://www.idw.de/the-idw/our-services/continuing-professional-development>, [07.09.2019.].

3.4. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Slovačkoj

Reguliranje revizorske profesije u Slovačkoj osigurano je Direktivom 2014/56/EU Europskog parlamenta i Vijeća o propisanoj reviziji. U Slovačkoj je na snazi Zakon br. 423/2015 Coll, u daljnjem tekstu Zakon o reviziji, od 17. lipnja 2016., koji je u skladu s Direktivom.⁸⁸

Slovačka revizorska komora, koja je osnovana 1992. godine, radi svoga brzog napretka predložena je od strane Svjetske banke kao jedna od jedinica za pilot projekte reformi računovodstva i revizije u razdoblju od 2003. - 2006. godine. Slovi kao jedna od predvodnika u širenju reformi na druge zemlje srednje i istočne Europe jer je postavila najviše kriterije kvalitete i u potpunosti primijenila međunarodne standarde revizije. Osnovni zadaci Komore obuhvaćaju kontinuirano obrazovanje revizora, pripremu revizora za prijem u revizorsku profesiju i kontrolu kvalitete revizije. Revizorski ispit i proces licenciranja ovlaštenih revizora. Ured za reviziju zadužen je za revizorske preglede, pružanje usluga revizije, izdavanje certifikata i dozvole ovlaštenim revizorima. Također nadzire je li se poštuju revizijski standardi, Etički kodeks i kontrolira kontinuirano obrazovanje. Tijela Ureda su Odbor, izvršni direktor, nadzorni odbor, ovlašteni odbor za osiguranje kvalitete revizije i ured za sankcije.⁸⁹

Osnovni uvjet za obavljanje revizije je posjedovanje certifikata o osposobljenosti koji je izdao Ured za Nadzor izvršenja revizije u Slovačkoj. Certifikat može dobiti osoba koja je pravno kompetentna, ima dobru reputaciju, nema zaostataka poreznih obaveza niti zaostalih plaćanja zdravstvenog i socijalnog osiguranja, te da u zadnjih 5 godina nije kažnjavao za kršenje revizorskih zakona. Nadalje, za dobiti certifikat potrebno je imati završen drugi stupanj obrazovanja na sveučilištu, sudjelovanje u kontinuiranom usavršavanju kao pomoćni revizor i na posljatku, naravno, imati položen revizorski ispit. Kao pomoćni revizor, potrebno je ispuniti uvjet trogodišnjeg profesionalnog usavršavanja s ovlaštenim revizorom i skupiti najmanje 2.100 sati. Ovlašteni revizor koji nadgleda pomoćnog revizora prijavljen je u Komoru kao nadzornik. Nadzornik mora obavljati poslove revizora kao glavnu djelatnost tijekom cijele godine, imati dobru reputaciju i najmanje 5 godine iskustva kao ovlašteni revizor.⁹⁰

⁸⁸ Slovenska komora auditorov: O nas, [Internet], raspoloživo na: <https://www.skau.sk/o-nas/>, [16.08.2019.].

⁸⁹ Slovenska komora auditorov: O nas, [Internet], raspoloživo na: <https://www.skau.sk/o-nas/>, [16.08.2019.].

⁹⁰ Slovenská republika: Zákon č. 423/2015 Z. z. Zakon o zakonskej revízii i o izmenách Zákona br. 431/2002 Z. z. o računovodstvu, s izmenami i dopunami. raspoloživo na: <http://www.epi.sk/zz/2015-423> [17.8.2019.]

Revizijskom ispitom se dokazuje osposobljenost za obavljanje zakonske revizije, kao što smo prethodno naveli. Ispit se provodi na državnom jeziku pred ispitnim povjerenstvom Ureda. Revizorski ispit obuhvaća:⁹¹

- Ekonomiju, financijsko upravljanje i analizu,
- Računovodstvo, uključujući računovodstveno upravljanje,
- Sastavljanje posebnih i konsolidiranih financijskih izvještaja,
- Međunarodne standarde financijskog izvještavanja,
- Civilno pravo, trgovačko pravo, financijsko pravo, radno pravo, pravo socijalnog osiguranja i druga prava,
- Informacijski sustav upravljanja, upravljanje rizicima i unutarnjom kontrolom, sustave za obradu podataka, matematičke i statističke metode koji se koriste u obavljanju revizorske profesije,
- Revizijske postupke, metode i tehnike, uključujući međunarodne revizijske standard, ovlaštene revizore i revizorske tvrtke,
- Revizorov etički kodeks.

Ispit se polaže u pisanom obliku i sastoji se od pojedinačnih ispitivanja iz područja koja smo naveli prethodno. Ispitno povjerenstvo vodi evidenciju o tijeku ispita, o predsjedniku i članovima ispitnog povjerenstva, imenu i prezimenu ispitivanje fizičke osobe, mjestu i vremenu održavanja ispita, ispitnim pitanjima, te odlukama o revizijskom ispitu. Ukoliko ispit nije položen, dalje se obrazloženje zašto nije. Kandidat ponavlja samo dio revizorskog ispita koji nije položio, a ukoliko ne uspije iz sljedeća dva puta, onda ispit polaže u cijelosti. Kandidat uredu plaća naknadu za pristupanje ispitu, a također i njegovo ponavljanje u visini propisanoj pravilima ispitivanja.⁹²

Ovlašteni i pomoćni revizori imaju obavezu kontinuiranog usavršavanja. Komora je zadužena za razradu načela kontinuiranog obrazovanja, kriterija i načina ocjenjivanja koja su odobrena od strane Ureda. Kriteriji su određeni na razini EU, kao što su i u Hrvatskoj.

⁹¹ EPI: Zákon č. 423/2015 Z. z. Zakon o zakonskoj reviziji i o izmjeni Zakona br. 431/2002 Z. z. o računovodstvu, s izmjenama i dopunama. [Internet], raspoloživo na: <http://www.epi.sk/zz/2015-423>, [17.8.2019]

⁹² EPI: Zákon č. 423/2015 Z. z., Zakon o zakonskoj reviziji i o izmjeni Zakona br. 431/2002 Z. z. o računovodstvu, s izmjenama i dopunama. [Internet], raspoloživo na: <http://www.epi.sk/zz/2015-423>, čl. 15., [17.8.2019]

3.5. Analiza regulatornog okvira procesa licenciranja u Sloveniji

Računovodstveni i revizijski okvir Republike Slovenije, određena je prema uredbama i direktivama EU. Obavlja se na način koji je propisan Zakonom o reviziji, Međunarodnom revizijskim standardima i drugim pravilima Međunarodne federacije računovođa, osnovnim načelima revizije i drugim pravilima revizije koje donosi Institut, te drugim zakonima koji uređuju reviziju pojedinih pravnih osoba ili druge oblike revizije i propise koji su doneseni na toj osnovi. Pravila revizije definira **Institut** u dogovoru s **Agencijom za nadzor javne revizije**.⁹³

Slovenski institut za reviziju osnovan prema Zakonu o reviziji, 11.siječnja 1994. godine. Njegovim osnivanje regulirani su prvi akti kojima je bilo uređeno funkcioniranje revizorske struke, a to su; Kodeks profesionalne etike vanjskog revizora, osnovna načela revizije, upute za rad revizorskog društva i drugo.⁹⁴

Zadaća SIR-a je vođenje registra društva i revizora, ali i nadzor nad kvalitetom rada revizorskih društava, ovlaštenih revizora i ovlaštenih procjenitelja, te odlučivanje o izdavanju dozvola za obavljanje poslova ovlaštenog revizora, ali i oduzimanje licenci revizorima i revizorskim društvima.⁹⁵

Institut je pravna osoba čiji je osnivač Savez računovođa, financijskih i revizorskih poslova Slovenije. Zadaće Instituta su određene ZRev-2, a to su:⁹⁶

1. Prihvaća i objavljuje slovenske prijevode za računovodstvene standarde, poslovno-financijske standarde i pravila, pravila revizije, pravila za reviziju informacijskih sustava i pravila vrednovanja,
2. Određuje stručnost i iskustvo koje je potrebno za obavljanje poslova ovlaštenog revizora i ovlaštenog procjenitelja,
3. Organizira stručno osposobljavanje, provodi testove stručnog znanja ovlaštenog revizora i izdaje uvjerenja o stručnom znanju za obavljanje poslova revizora

⁹³ Zakon o revidiranju, Uradni list Republike Slovenije št. 65/2008 (2008), čl. 4

⁹⁴ Slovenski inštitut za revizijo, [Internet], raspoloživo na: <http://www.si-revizija.si/ointitutu/slovenski-institut-za-revizijo>, [20.05.2019]

⁹⁵ Stražar Munda, I. (2016): Diplomski rad: Izobraževanje zaposlenih v podjetjih za revizijo, Fakultet za družbene vede Ljubljana, str. 19.

⁹⁶ Zakon o revidiranju, Uradni list Republike Slovenije št. 65/2008 (2008), čl. 8 - 9.

Slovenski inštitut za revizijo, [Internet], raspoloživo na: <http://www.si-revizija.si/ointitutu/slovenski-institut-za-revizijo>, [20.05.2019.]

4. Nadzire kvalitetu rada revizorskih tvrtki, ovlaštenih revizora i ovlaštenih procjenitelja,
5. Odlučuje o izdavanju dozvola za obavljanje poslova ovlaštenog revizora, ovlaštenog procjenitelja i usluga revizije,
6. Utvrđuje stručnost potrebnu za stjecanje stručnog zvanja ovlaštenog internog revizora, ovlaštenog računovođe, dokazanog polovnog financijera, ovlaštenog revizora informacijskog sustava i ovlaštenog poreznog obveznika,
7. Vodi evidenciju ovlaštenog revizora i osoba koje su stekle stručna znanja iz prethodne točke,
8. Obavlja i druge stručne poslove i usluge vezane za razvoj revizorske struke i drugih područja vezanih uz reviziju,
9. Vodi registar revizorskih društava i revizorskih društava trećih zemalja, ovlaštenih revizora, ovlaštenih procjenitelja i osoba koje su stekle stručna znanja koje dodjeljuje Institut,
10. Obavlja i druge poslove koji su utvrđeni zakonom ili statutom Instituta, kao što su: određivanje cijena za usluge revizije i vrednovanja poduzeća, nekretnina, strojeva i opreme.

Najvažnije tijelo Instituta je Vijeće za reviziju, koje brine o profesionalnom razvoju revizora, kvaliteti usluga revizije, a također i o ugledu revizorske profesije. Ono se sastoji od devet članova, od kojih je jedan direktor Instituta, nadalje pet članova koji su ovlašteni za obavljanje poslova ovlaštenog revizora i imenovani od strane ovlaštenih revizora. Ostala tri člana su predstavnici zainteresirane javnosti koji imaju određenu stručnost u području računovodstva i financija, a njih imenuje ministar nadležan za financije, a dva člana su na prijedlog Gospodarske komore Slovenije.⁹⁷

S druge strane, Agencija za javnu kontrolu revizije je neovisno tijelo koje je osnovano 2008. godine. Ona je nadzorno i regulatorno tijelo u području revizije i nadzorno tijelo u procesu vrednovanja koje je osnovala Slovenija. Zadužena je za nadzor Instituta. Čine je stručno vijeće, koje ima 9 članova, i direktor kojeg imenuju i razrješavaju dužnosti Vlada Slovenije na prijedlog ministra nadležnog za financije. Zadaća direktora Agencije je da upravlja, predstavlja i zastupa ju u izvršavanju njenih obveza i odgovornosti. Također predstavlja Agenciju u

⁹⁷ Slovenski inštitut za revizijo, [Internet], raspoloživo na: <http://www.si-revizija.si/sekcijarevizorjev/revizorji> , [14.07.2019.]

suradnji s drugim nadzornim tijelima država članica za suradnju na razni Europske unije u nadzornim aktivnostima te prema nadzornim tijelima nekih trećih zemalja. Članovi stručnog vijeća, koji ujedno i imenuju Ministra financija, su: Agencija za tržište vrijednosnih papira, Banka Slovenije, Agencija za nadzor osiguranja, Institut, Ljubljanska burza, Ministarstvo gospodarstva, Ministarstvo financija te Sveučilište u Ljubljani i Mariboru. Zadaci stručnog vijeća Agencije su sljedeći:⁹⁸

- odlučuje o suglasnostima, kontrolnim mjerama i drugim pojedinačnim stvarima koje utvrđuje Agencija, ako Zakonom o reviziji ili nekom drugim zakonom nije drukčije određeno,
- donosi propise u kojima zakon propisuje da takav akt treba donijeti Agencija,
- donosi pravilnik o poslovanju Agencije,
- usvaja godišnja izvješća Agencije,
- daje mišljenje o pojedinim pitanjima o kojima odlučuje ravnatelj,
- bavi se općim pitanjima kvalitete revizije,
- ispituje inicijative drugih nadzornih tijela i dionika za poboljšanje i razvoj kvalitete, financijskog izvještavanja i revizije,
- bavi se općim pitanjima kvalitete revizije.

Revizorska društva u Sloveniji dužna su o svom radu obavještavati Agenciju, a ona provodi inspekciju od strane tvrtke, revizora iznad cijene usluga i bavi se pritužbama klijenata revizorski društava. Sustav kontrole je jako važan, zbog računovodstvenih skandala koji su nastupili u prošlosti u međunarodnom okruženju, te potrebno je povratiti povjerenje u revizorsku profesiju i njen ugled. Revizori pri pregledavanju financijskih izvještaja imaju na raspolaganju dokumente koje su dobili od upravnog odbora i zaposlenika društva, ali revizor ne zna jesu li svi dokumenti predloženi, a on je odgovoran za ovjeravanje financijskih izvještaja. Stoga, Agencija je omogućila ulagačima, dioničarima, vjerovnicima i drugim dioničarima da se oslone na revidirana financijska izvješća revizora.⁹⁹

Agencija je zadužena za međunarodnu suradnju sa srodnim državnim tijelima ili nadzornim tijelima država članica na razini EU, a također i za suradnju sa trećim zemljama.

⁹⁸ Zakon o revidiranju, Uradni list Republike Slovenije 65/2008 (2008), čl. 23- 25.

⁹⁹ Stražar Munda, I. (2016): Diplomski rad: Izobraževanje zaposlenih u podjetjih za reviziju, Fakultet za džbene vede Ljubljana, str. 19. – 21.

Agencija za javni nadzor reviziji ima sljedeće ovlasti:¹⁰⁰

- osigurava slovenske prijevode Međunarodnih revizijskih standarda,
- usvaja druga pravila revizije koja su prekrivena hijerarhijom pravila revizije,
- prihvata hijerarhiju pravila revizije, osim propisa,
- usvaja hijerarhiju pravila o ne reguliranoj reviziji,
- Određuje stručnost potrebnu za obavljanje poslova ovlaštenog revizora i provjeru stručnih vještina,
- Organizira program stručnog obrazovanja za stjecanje zvanja ovlaštenog revizora,
- provodi revizorske ispite koji je potreban za obavljanje poslova ovlaštenog revizora,
- izdaje odobrenje za obavljanje poslova revizije i poslova ovlaštenog revizora u skladu za ZRev-2,
- obavlja registraciju ovlaštenih revizora, revizorskih društava, revizora iz trećih zemalja i revizorskih tvrtki iz trećih zemalja,
- organizira kontinuirano stručno usavršavanje ovlaštenih revizora,
- osigurava kvalitetu rada ovlaštenih revizora, revizorskih društava i provodi nadzorne mjere.

Važnu ulogu u obuci i dodatnom obrazovanju ovlaštenih revizora ima Institut. On određuje potrebna znanja za obavljanje poslova ovlaštenog revizora, organizira stručno usavršavanje, provodi stručna ispitivanja i izdaje uvjerenja o stručnoj osposobljenosti, te na temelju stalnog obrazovanja izdaje licence za obavljanje poslova ovlaštenih revizora. Institut također organizira i konferencije i seminare koji obavještavaju revizore o svim novostima relevantnog stručnog područja, osiguravajući tako kvalitetu i stalnu obuku.¹⁰¹

Osoba koja ima certifikat za obavljanje poslova ovlaštenog revizora obnavlja se svake tri godine, na zahtjev, pod uvjetom da je ovlašteni revizor završio redovno školovanje u okviru programa kontinuiranog dopunskog stručnog obrazovanja u skladu s pravilima koje je utvrdila Agencija. Ako ne završi osposobljavanje iz programa stalnog stručnog usavršavanja ili ako ne preda zahtjev za produženje licence, licenca prestaje važiti. Osoba kojoj je prestala važiti licenca, ima

¹⁰⁰ Zakone o revidiranju, Uradni list Republike Slovenije, 65/2008 (2008), čl. 32

¹⁰¹ Stražar Munda, I. (2016): Diplomski rad: Izobraževanje zaposlenih v podjetjih za revizijo, Fakultet za družbene vede Ljubljana, str. 3. – 19.

pravo za podnošenje ponovnog zahtjeva za obavljanje poslova ovlaštenog revizora nakon isteka roka od pet godina od vremena povlačenja.¹⁰²

Agencija će obnoviti licencu podnositelju zahtjeva ako se dokaže da je tijekom važenja postojeće licence završio dodatno usavršavanje najmanje 120 sati. Vrijeme obrazovanja, kao jedinica mjere, prema Pravilniku o stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora u Sloveniji, je školski sat u trajanju od 45 minuta. Također je odgovorna za organiziranje stalnog stručnog usavršavanja. Dodatno usavršavanje dijeli se na tečajeve s oznaka A, B ili C. Agencija određuje obuku iz zahtjevnih područja revizorske i računovodstvene oznake A, te ostatak obuke koja zadovoljava kriterije u tablici 1, kod B ili C.¹⁰³

Tablica 2: Dodatno osposobljavanje prema šiframa A, B i C

Oznaka	Područje obrazovanja	Organizator
A	Zahtjevna područja: -Revizija -Računovodstvo	- Agencija za javu reviziju - Slovenski revizorski institut - Još jedna institucija koju je agencija ovlastila za provođenje obrazovanja
B	- Revizija - Računovodstvo - Evaluacija vrijednosti - Pravo - Financijska analiza - Informacijske tehnologije i računalni sustavi - Porezi	- obrazovne ustanove uz suglasnost Agencije za provedbu godišnjeg programa obrazovanja - revizorske tvrtke koje organiziraju edukaciju za vanjske sudionike koje su dobile suglasnost Agencije za provedbu godišnjeg programa obrazovanja
		- Izdavanje stručnih članaka

¹⁰² Zakone o revidiranju, Uradni list Republike Slovenije 65/2008 (2018), čl. 48.

¹⁰³ Pravilnik o stalnom dodatnom strokovnom izobraževanju pooblaščenih revizorjev, Uradni list RS 44/2019 (2019), [Internet], raspoloživo na: <https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2019-01-2017?sop=2019-01-2017>, čl. 3 – 4.

C	<ul style="list-style-type: none"> - Revizija - Računovodstvo - Evaluacija vrijednosti - Pravo - Financijska analiza - Informacijske tehnologije i računalni sustavi - Porezi 	<ul style="list-style-type: none"> - Obrazovne ustanove - revizorske tvrtke (interno obrazovanje)
		<ul style="list-style-type: none"> - Online obrazovanje - Pregledavanje stručne literature

Izvor: Pravilnik o stalnom dodatnom strokovnom izobraževanju pooblaščenih revizorjev, <https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2019-01-2017?sop=2019-01-2017>,

Ovlašteni revizor mora završiti najmanje polovicu potrebnog stručnog obrazovanja, najmanje 60 sati, pohađanjem tečaja s oznakom A. Nadalje, svake godine mora sudjelovati na tečajevima koji obuhvaćaju najmanje 6 sati iz područja revizije i 6 sati iz područja računovodstva, a ostale sate dodatnog obrazovanja sudjelovanjem u različitim oblicima obrazovanja označnim s B ili C. Ako predaje na seminarima, radionicama i konferencijama i drugim oblicima obrazovanja za svaki sat predavanja priznaje se trostruki broj sati. Kao dokaz valjanosti potvrde i sudjelovanja kao predavač podnosi materijal i program predavanja. S oznakom C može dobiti najviše 30% ili 36 sati dodatnog obrazovanja putem online obrazovanja, pregledavanjem stručnih i zdravstvenih članaka u domaćim ili stranim publikacijama.¹⁰⁴

Slovenski institut za reviziju propisivao je uvjete za pristup obrazovanja za dobivanje ovlaštenog revizora do 12. siječnja 2019. a nakon toga prema Pravilniku o stalnom stručnom usavršavanju tu ulogu preuzima Agencija.¹⁰⁵

Kandidat koji ispunjava sljedeće uvjete može se prijaviti za polaganje revizorskog ispita kako bih dobio certifikat Instituta:¹⁰⁶

¹⁰⁴ Pravilnik o stalnom dodatnom strokovnom izobraževanju pooblaščenih revizorjev, Uradni list RS 44/2019 (2019), <https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2019-01-2017?sop=2019-01-2017>, čl. 5 – 7.

¹⁰⁵ Pravilnik o stalnom dodatnom strokovnom izobraževanju pooblaščenih revizorjev, Uradni list RS 44/2019 (2019), <https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2019-01-2017?sop=2019-01-2017>, čl. 11.

¹⁰⁶ Zakon o revidiranju, Uradni list RS 65/2018 (2018), čl. 48.

- ima završen barem drugi studijski program u skladu koji regulira visoko obrazovanje ili barem na toj razini, s odgovarajućim obrazovanjem,
- ima najmanje pet godina radnog iskustva, uključujući najmanje tri godine iskustva u reviziji u posljednjih šest godina prije podnošenja zahtjeva za licencu, kod revizorske tvrtke ili ovlaštenog revizora ili revizorske tvrtke s odobrenjem bilo koje države članice,
- prošao praktičnu obuku i provjeru stručnih znanja za obavljanje poslova ovlaštenog revizora,
- nije mu oduzeta prethodna licenca za obavljanje poslova ovlaštenog revizora ili da je prošlo najmanje pet godina od zadnjeg povlačenja licence,
- ima visoku razinu znanja slovenskog jezika,
- da nije osuđivan za kazneno djelo protiv imovine ili gospodarstva, te da kazna još nije uklonjena iz kaznene evidencije.

Nakon što je kandidat ispunio gore sve navede uvjete može podnijeti zahtjev za obrazovanje radi dobivanja potvrde za obavljanje poslova revizora. Ispit se sastoji od dva dijela, tako da u prvom dijelu kandidat izvodi teorijski i praktični ispit pojedinih predmeta, a u drugom prezentira i brani završni rad na sveobuhvatnoj reviziji veće i složene tvrtke. Prvi dio dijeli se na dva dijela, opći i posebni. Opći dio ispita sastoji se od provjere znanja kandidata o računovodstvu, reviziji, poslovnim financijama, ekonomskom i poreznom pravu, te kvantitativnim metodama. Posebni dio ispita obuhvaća provjeru znanja kandidata u reviziji, poslovnim financijama, računovodstvu i porezima.¹⁰⁷

A studenti koji su stekli licencu ovlaštenog revizora iz međunarodnih studija, ACCA¹⁰⁸, Udruga ovlaštenih certificiranih računovođa, moraju položiti dodatna tri ispita za aktiviranje licence u Sloveniji kod Instituta, a ti ispiti obuhvaćaju:¹⁰⁹

- Računovodstvo i Slovenski računovodstveni standardi,
- Porezno pravo i oporezivanje pravnih osoba,
- Trgovačko pravo, pravo trgovačkih društava i korporativno pravo.

¹⁰⁷ Rogul, A. [2009]: Diplomsko delo: Poklivi revizorja v Evropski uniji in v svetu, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, str. 20.

¹⁰⁸ ACCA je globalno strukovno udruženje računovođa i revizora koja je osnovana 1904. godine. Udruga ima ulogu profesionalnog čitatelja kurikuluma koja svojim polaznicima pruža kvalitetno i vrlo opsežno znanje, a također usmjerava i nadzire razvoj same struke na globalnoj razini. Certifikat ACCA je priznat u cijelome svijetu i s njime se mogu obavljati poslovi ovlaštenih revizora, ali uz malu nadogradnju vezanu uz lokalno zakonodavstvo.

¹⁰⁹ Stražar Munda, I. (2016): Diplomski rad: Izobraževanje zaposlenih u podjetjih za reviziju, Fakultet za džbene vede Ljubljana, str. 17.

4. KOMPARATIVNA ANALIZA

4.1. Zahtjevi u vezi licenciranja na razini EU – Direktiva o zakonskim revizijama

Direktiva je zakonski instrument Europske unije kojeg svaka zemlja članica mora ugraditi u svoje nacionalne zakone. Nakon što se usvoje na razini EU, države članice imaju rok od dvije godine da usklade svoje nacionalne zakone s Direktivom.¹¹⁰

Osma Direktiva osigurava minimalne standarde za usklađivanje država članica EU, u obliku detaljnih pravila i načela koje su sve države dužne slijediti, ali također omogućava pojedinim vladama da prošire te standarde. Na primjer, Francuska je mogla zadržati svoj vlastiti nacionalni pristup. Direktiva o zakonskoj reviziji iz 2006 godine rezultirala je usklađenjem organizacija i zakonske prakse revizije u Europi. Uveden je sustav javnog nadzora i osiguranje kvalitete revizorske struke, te je postavljan zahtjev za korištenje Međunarodnih standarda revizije (ISA standardi) nakon što se usvoje na razini Europske unije. No, Francuska je i prije Direktive imala jaki sustav nadzora, predvođen H3C, koji se temeljio na ISA standardima iz 1999. godine. Revizijska reforma na razini Europe je završena objavljivanjem Uredbe 537/2014 i Direktivom 2014/56/EU i sada je razdoblje prijenosa reformi na nacionalne razine.¹¹¹

Nadalje, kako je na snagu stupila Uredba 537/2014, izravno je primijenjena u svim državama članicama EU i zamijenila je nacionalne zakone. Uredba zahtjeva da revizori i revizorske tvrtke u državama članicama EU primjenjuju međunarodne revizijske standarde koje je usvojila Europska komisija, kao što je navedeno u Direktivi. Znači da se poštuju ISA, ISQC i drugi srodni standardi izdani putem Odbora za međunarodne revizije i standarde osiguranja. Njemačka je to ispoštovala i usvojila revizijske reforme, ali još uvijek Europska komisija nije usvojila ISA standarde.¹¹²

¹¹⁰European Union Audit Legislation (2008), [Internet], raspoloživo na: <https://www.8cld.eu/ECGDashboard/ECG%20FAQs%20-%202021%20February%202018.pdf>, [26.08.2019]

¹¹¹CNCC (2014): The French statutory audit, [Internet], raspoloživo na: https://cdn.cncc.fr/download/cncc_plaquetteinstitutvangelaise_web_nov2014.pdf, (posjećeno: 26.08.2019)

¹¹² IFAC: Germany, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany>, [27.08.2019].

4.2. Komparativna analiza stupnja usklađenosti procesa licenciranja među odabranim zemljama

Reforma revizijskog tržišta Europske Unije imala je za posljedicu donošenje nove Direktive (2014/56/EU) i Uredbe (237/2014) koja se odnosi na specifičnosti obavljanja zakonske revizije za subjekte od javnog interesa.

H1. Postupak licenciranja revizora u EU i RH je visoko usklađen.

Do sada je nove odredbe revizijske Direktive i Uredbe, od odabranih zemalja, implementirala samo Slovačka (National measures adopted following the audit reform). Kao što je vidljivo iz tablice, temeljni preduvjet za ulazak u profesiju jest formalno visoko obrazovanje. Također, traži se i višegodišnje radno iskustvo te položen stručni ispit. S tim u svezi, Slovenija i Slovačka traže minimalno petogodišnje radno iskustvo na poslovima revizije, te su ovi zahtjevi u suprotnosti s nastojanjima Europske komisije da se uklone barijere ulasku u profesiju te da se poveća kompetitivnost tržišta usluga u Europskoj uniji. S obzirom na situaciju, sasvim su razumljiva nastojanja zemalja članica da je ulazak u ovu profesiju omogućen samo profesionalcima s adekvatnom razinom teorijskog znanja, ali i praktičnim iskustvom.¹¹³

Pojedine zemlje, kao što su Njemačka i Francuska, što možemo vidjeti u Tablici, odabrale su strože uvjete praktičnog iskustva koje je potrebno za stjecanje zvanja „ovlašteni revizor“. Kod njih je revizorska profesija usko povezana s računovodstvenom profesijom, te prilikom sjecanja zvanja ovlaštenog revizora, kandidati moraju prvo savladati računovodstvenu profesiju, te naknadno steći revizorsko praktično iskustvo. Također, ono što je specifično za Njemačku jest da kandidat koji nema diplome, a ima iskustvo rada u revizorskoj profesiji duže od 10 godina, može polagati stručni ispit za certificiranje revizora.

Nakon provedenog istraživanja nad odabranim zemljama Europske unije gdje se želi utvrditi stupanj usklađenosti u procesu licenciranja eksternih revizora, može se zaključiti da se odbacuje hipoteza da je postupak licenciranja ovlaštenih revizora u EU i RH usklađen.

¹¹³ Žager, K., Sever Mališ, S., & Dečman, N. (2017):. Certificiranje i licenciranje računovodstvenih i revizijskih zvanja, [Internet], raspoloživo na: <https://hrcak.srce.hr/file/300152>, [13.07.2019.]

Tablica 3: Uvjeti za stjecanje licence ovlaštenog revizora

Hrvatska	Slovenija	Slovačka	Italija	Njemačka	Francuska
<ul style="list-style-type: none"> • Završen najmanje preddiplomski i diplomski sveučilišni studij ili preddiplomski stručni i diplomski stručni studij, čijim je završetkom stečeno 300 ECTS bodova ili sveučilišni studij čijim je završetkom stekla visoku stručnu spremu • 5 godina radnog iskustva od čega minimalno 3 godine u obavljanju zakonske revizije pod nadzorom ovlaštenog revizora u zadnjih 8 godina prije polaganja revizorskog ispita 	<ul style="list-style-type: none"> • Ima završen drugi studijski program u skladu koji regulira visoko obrazovanje ili barem na toj razini, s odgovarajućim obrazovanjem • Ima najmanje 5 godina radnog iskustva, uključujući najmanje tri godine iskustva u reviziji u zadnjih 6 godina, prije podnošenja zahtjeva za licencu, kod revizorske tvrtke i ovlaštenog revizora ili revizorske tvrtke s odobrenjem bilo koje države članice, • Nije mu oduzeta licenca za obavljanje poslova ovlaštenog revizora ili da je prošlo najmanje 5 godina od zadnjeg povlačenja licence • Aktivno poznavanje slovenskog jezika • Da nije osuđivan za kazneno djelo protiv imovine ili gospodarstva 	<ul style="list-style-type: none"> • Ima dobru reputaciju, • Nema zaostataka poreznih obaveza niti zaostalih plaćanja zdravstvenog i socijalnog osiguranja, • Ima najmanje 5 godina radnog iskustva • U zadnjih 5 godina nije kažnjavao za kršenje revizorskih zakona • Ima završen drugi stupanj obrazovanja na sveučilištu • Kao pomoćni revizor, mora ispuniti uvjet trogodišnjeg profesionalnog usavršavanja s ovlaštenim revizorom i skupiti najmanje 2.100 sati rada, • Imati položen revizorski ispit 	<ul style="list-style-type: none"> • Mora steći diplomu iz ekonomskih, financijskih i pravih predmeta • Završiti razdoblje trogodišnjeg stažiranja pod nadzorom ovlaštenog revizora ili revizorske tvrtke • Upisati se u registar koji vodi Ministarstvo gospodarstva i financija • Nije im bio zabranjen rad i nisu suspendirani od stane pravnih osoba i tvrtki, • Nisu bili izloženi preventivnim mjerama koje određuje pravosudni organ. 	<ul style="list-style-type: none"> • Steći diplomu sveučilišnog prvostupnika, • Praktična obuka i iskustvo rada u reviziji u razdoblju od 3 godine, ukoliko je osoba pohađala najmanje 8 semestara, u protivnom 4 godine • Od ukupnog iskustva, potrebno je najmanje dvije godine iskustva u reviziji 	<ul style="list-style-type: none"> • Mora biti Francuski državljanin ili državljanin neke od članica Europske unije • Ne smije biti kažnjavao za krivična djela • Ne smije imati izrečene disciplinske mjere • Mora pohađati stručno osposobljavanje u trajanju od 3 godine s ovlaštenim revizorom ili drugom ovlaštenom osobom • Posjedovati diplomu iz računovodstva DEC, ali također mora imati dodatno revizorsko praktično iskustvo.

Izvor: Izrada autora

4.3. Komparativna analiza stupnja usklađenosti obveza naknadnog profesionalnog usavršavanja

Države članice su dužne osigurati program stalnog profesionalnog usavršavanja revizora. To je nužno radi održavanja teorijskih znanja i stručnih vještina na visokoj razini, ali i radi obavljanja revizijske profesije. Ukoliko revizor ne pristupa programu stalnog stručnog osposobljavanja, protiv njega će biti pokrenut disciplinski postupak.

H2. Sustav naknadnog (kontinuiranog) profesionalnog razvoja certificiranih revizora u EU i RH je usklađen.

U skladu sa provedenim istraživanjem došli smo do sljedećih zaključaka. Jedine dvije zemlje koje imaju usklađene obveze naknadnog profesionalnog usavršavanja su Slovačka i Hrvatska. Naime, obadvije zemlje propisuju da kandidati prije polaganja ispita iz stručnog osposobljavanja moraju imati položen ispit, te da kandidati moraju konstantno raditi seminare, radionice, konferencije kako na državnoj razini tako i na međunarodnoj. Također kandidat mora objaviti stručnu knjigu ili priručnik iz područja revizije, računovodstva i srodnih područja, održavati predavanja revizorima te na kraju kontinuirano se obrazovati putem e-learninga.

Kada gledamo ostale zemlje, može se reći da je svaka dodala neke svoje zadatke. S time u vezi, Italija, uz sve gore navedeno, traži da polaznik mora steći 60 sati obrazovnih bodova u svom trogodišnjem obrazovanju, ali najmanje 20 bodova tokom jedne godine. Francuska je malo rigoroznija te traži da polaznik mora skupiti 120 sati obuke u razdoblju od tri godine, a najmanje steći 20 sati u jednoj godini. Njemačka propisuje obvezu kontinuiranog profesionalnog usavršavanja od najmanje 40 sati godišnje, te na kraju kada je riječ o Sloveniji, uz seminare, radionice i konferencije, traži da polaznik mora završiti najmanje polovicu potrebnog stručnog obrazovanja, najmanje 60 sati, pohađanjem tečaja s oznakom A, svake godine mora sudjelovati na tečajevima koji obuhvaćaju najmanje 6 sati iz područja revizije i 6 sati iz područja računovodstva, a ostale sate dodatnog obrazovanja sudjelovanjem u različitim oblicima obrazovanja označnim s B ili C. Ako predaje na seminarima, radionicama i konferencijama i drugim oblicima obrazovanja za svaki sat predavanja priznaje se trostruki broj sati. Kao dokaz valjanosti potvrde i sudjelovanja kao predavač podnosi materijal i program predavanja. S oznakom C može dobiti najviše 30% ili 36 sati dodatnog obrazovanja putem online obrazovanja, pregledavanjem stručnih i zdravstvenih članaka u domaćim ili stranim publikacijama.

S obzirom na navedene činjenice možemo donijeti zaključak da se ne prihvaća hipoteza da je sustav osposobljavanja i profesionalnog razvoja certificiranih revizora u Hrvatskoj i EU usklađen.

5. ZAKLJUČAK

Potreba za kontinuiranim usavršavanjem vidljiva je u svim životnim područjima, a posebno u ovom ubrzanom poslovnom svijetu gdje se stalno donose novi Zakoni, Uredbe i Direktive. Samim time, usavršavanje ne bi trebali olako shvaćati, već to trebamo shvaćati kao moralnu obvezu ulaganja u nova znanja i stjecanje novih vještina koja su nam potrebna da bi bolje razumjeli revizorsku profesiju. Kako je računovodstvena i revizorska profesija usko povezana sa stečenim profesionalnim kompetencijama dolazimo do zaključka da je cjeloživotno obrazovanje ključan koncept kako bi se kontinuirano nadograđivali.

Na temelju provedenog istraživanja licenciranja revizora u Europskoj uniji, može se reći da su odabrane zemlje, na kojima se temeljilo istraživanje, organizirane na različite načine. Ono što se posebno može istaknuti za Sloveniju, Slovačku i Hrvatsku je to da je u njima revizorska profesija samostalna i regulirana prema Međunarodnim standardima EU koji su preneseni u nacionalne zakone. Što se tiče Italije, Francuske i Njemačke revizorska profesija je dio računovodstvene profesije gdje je bitno prvo steći teorijska i praktična znanja iz računovodstva, položiti određene certifikate, te se u konačnici dodatno usavršiti za poslove profesionalnog revizora.

Zemlje EU imaju usklađene Međunarodne revizijske standarde (ISA), ali nemaju usklađen obrazovni sustav revizora jer se on temelji na nacionalnim standardima. Može se reći da bi bilo potrebno uskladiti i osigurati jednaka prava pristupa revizorskoj profesiji jer samim time bi se pružila bolja kvaliteta usluga revizije na globalnoj razini.

SAŽETAK

Revizijska profesija, na razini Europske unije regulirana je Direktivama, kako bi regulatorna tijela mogla revizijske standarde imati pod stalnim nadzorom da bi se uklonila mogućnost pojavljivanja neusklađenosti zbog neadekvatnog djelovanja. Samom izmjenom Direktive 2006/43/EK Međunarodni revizijski standardi, koji nemaju snagu zakona, postaju okvir za donošenje nacionalnih revizijskih zakona i s njima se osigurava stručnost i neovisnost revizora. Da bi osoba obavljala posao revizora mora imati položen revizorski ispit ili obavljati poslove uz ovlaštenog revizora, te se mora kontinuirano usavršavati. Kontinuirano usavršavanje provodi se zbog održavanja teorijskih znanja i praktičnih vještina u svim zemljama. Svaka država članica Europske unije određuje nadležno tijelo koje je odgovorno za nadzor, provjeru kvalitete rada ovlaštenih revizora, te izdavanje odobrenja ovlaštenim revizorima, a u Republici Hrvatskoj za to je zaduženo Ministarstvo financija.

Ključne riječi: regulatorni okvir, ovlašteni revizor, licenciranje revizora, kontinuirano usavršavanje

SUMMARY

The audit profession, at EU level, is regulated by the Directives, so that regulatory bodies can have their audit standards under constant scrutiny to eliminate the possibility of non-compliance arising from improper action. By amending Directive 2006/43 / EC, International Standards on Auditing, which do not have the force of law, become the framework for the adoption of national audit laws and ensure the auditors' expertise and independence. In order for a person to perform the work of an auditor, he or she must have passed the audit examination or perform tasks with a certified auditor, and must have continuous training. Continuous training is conducted to maintain theoretical knowledge and practical skills in all countries. Each Member State of the European Union designates a competent authority responsible for overseeing, verifying the quality of work of certified auditors, and issuing approvals to certified auditors, and the Ministry of Finance is responsible for this in the Republic of Croatia.

Key words: regulatory framework, certified auditor, licensing of auditors, continuous training of auditors

LITERATURA

Knjige:

1. Carmichael, D. R., Willingham J. J. (1989): Pojmovi i metode revizije, Vodič u suvremenu revizijsku teoriju i praksu, MATE d.o.o., Zagreb.
2. Čular, M. (2018): Revizija - nastavni materijali s vježbi, Ekonomski fakultet, Split
3. Dharmo, S., Shkurti, R., Vuko, T., Serafimoska, M., Nachescu, M. L., Vuković, B., Guvemli, O., Ozbirecikli, M. (2011): The Audit Profession in the Balkans, Fersa Matbaacilik Paz.San.Tic.Ltd.Sti., Ankara.
4. Douppnik, T., Perera, H. (2009): International Accounting, McGraw - Hill Irwin, New York.
5. Filipović, I. (2009): Revizija. Sinergija nakladništva d.o.o. Zagreb.
6. Gulin, D., Tušek, B., Žager, L. (2004): Poslovno planiranje, kontrola i analiza. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
7. Hrvatska. Državni ured za reviziju (2004): The State Audit Office: 1994 – 2004., Državni ured za reviziju, Zagreb
8. Kovačević, R. (1993): Revizorska profesija i tvrtke - Računovodstvo, revizija i financije, RRiF – plus.
9. Letica, N., (2018): Sustav nadzora i kontrola kvalitete Eksterne revizije u Republici Hrvatskoj, Ekonomski fakultet Split, Split.
10. Soltani, B. (2009): Revizija - Međunarodni pristup, MATE d.o.o , Zagreb.
11. Tušek, B., Žager, L., (2006): Revizija, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
12. Vujević, I., (2003): Revizija, Ekonomski fakultet, Split.
13. Vuko, T. (2018): Revizija – nastavni materijali s predavanja, Ekonomski fakultet, Split.
14. Whittington, O.R., Pany, K., Meigs, W.B., Meigs, R.F. (1992): Principles of auditing, IRWIN, Burr Ridge, Boston, Sydney.
15. Zelenika, R. (2000): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka.
16. Žager K., Mališ S. S., Dečman N., [2017]: Certificiranje i licenciranje računovodstvenih i revizijskih zvanja.

Članci i internet izvori:

1. CNCC (2008.): Comprendre et mettre en uvre votre nouvelle obligation de formation, [Internet], raspoloživo na: https://crcc.alsace/wp-content/uploads/2019/02/Brochure_obligation_formation_novembre2018.pdf, [24.08.2019.].
2. CNCC (2014): The French statutory audit, [Internet], raspoloživo na: https://cdn.cncc.fr/download/cncc_plaquetteinstitutvangelaise_web_nov2014.pdf, [27.08.2019.].
3. EPI: Zákon č. 423/2015 Z. z, [Internet], raspoloživo na: <http://www.epi.sk/zz/2015-423>, [17.8.2019.].
4. European Union Audit Legislation (2008), [Internet], raspoloživo na: <https://www.8cld.eu/ECGDashboard/ECG%20FAQs%20-%2021%20February%202018.pdf>, [26.08.2019]
5. Haut Conseil (H3C): Le Haut conseil, [Internet]: raspoloživo na: <http://www.h3c.org/presentation.htm>, [24.08.2019.].
6. Hrvatska revizorska komora, [Internet], raspoloživo na: <http://revizorska-komora.hr/index.php/nadzor-i-provjera-kvalitete-rada.html>, [21.11.2018.]
7. Hrvatska revizorska komora, (2018); Članstvo u Komori [Internet], dostupno na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_06_58_1204.html.
8. IDW: Continuing professional development with the IDW, [Internet], raspoloživo na: <https://www.idw.de/the-idw/our-services/continuing-professional-development>, [07.09.2019.].
9. IFAC: France, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/france>, [24.08.2019.].
10. IFAC: Germany, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/germany>, [27.8.2019.].
11. IFAC: Germany, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/institut-der-wirtschaftspr-fer>, [27.08.2019.].

12. IFAC: Germany, [Internet], raspoloživo na: https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201208GermanyIDW.pdf, [16.08.2019.].
13. IFAC: Italy, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/italy>, [20.08.2019.].
14. IFAC: O nama, [Internet], raspoloživo na: <https://www.ifac.org/about-ifac> [07.06.2019.]
15. IFAC: Pregled organizacije, [Internet]: dostupno na: <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview> , [07.06.2019.]
16. La legge per tutti (2019): Revizore legale: chi e, cosa fa e come si diventa, [Internet], raspoloživo na: https://www.laleggepertutti.it/278896_revisore-legale-chi-e-cosa-fa-e-come-si-diventa, [20.08.2019.].
17. Legifrance: Article L822-2-, [Internet], raspoloživo na: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?cidTexte=LEGITEXT000005634379&idArticle=LEGIARTI000032258585&dateTexte=&categorieLien=id>, [24.08.2019.].
18. Mazars, (2017); Razlike novog i starog Zakona o reviziji [Internet], raspoloživo na: <http://www.mazarscinotti.hr/razlike-novog-i-starog-zakona-o-reviziji.aspx>, [03.01.2019.]
19. ODCEC Milano (2019): Protocollo D'intesa tra MEF e CNDCEC, [Internet], raspoloživo na: <https://www.odcec.mi.it/docs/default-source/default-document-library/protocollo-di-intesa-mef-e-cndcec8a3536714cc168548164ff0000ef0ce1.pdf?sfvrsn=0>, [20.08.2019.].
20. Pravilnik o stalnem dodatnem strokovnem izobraževanju pooblaščenih revizorjev, Uradni list RS 44/2019 (2019), [Internet], raspoloživo na: <https://www.uradni-list.si/glasilo-uradni-list-rs/vsebina/2019-01-2017?sop=2019-01-2017>
21. Pravilnik o stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora, NN 104/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2018_11_104_2038.html.

22. Prüfungsverordnung für Wirtschaftsprüfer nach §§ 14 und 1311 der Wirtschaftsprüferordnung (WiPrPrüfV) : Prüfungsverfahren nach § 1311 der Wirtschaftsprüferordnung, [Internet], raspoloživo na: <https://ra.de/gesetze/wiprpruefv/zweiter-teil#paragraph-34-taeschungsversuchs-ordnungsverstoesse>, [28.08.2019.].
23. Sever Mališ S., (2015): Direktiva 2014/56/EU Okvir za usklađivanje Zakona o reviziji, Ekonomski fakultet Zagreb, [Internet], raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2015/10_Okvir%20za%20uskladivanje_Direktiva%202014_56_EU.pdf, str. 2. [15.01.2019.].
24. Slovenska komora auditorov: O nas, [Internet], raspoloživo na: <https://www.skau.sk/o-nas/>, [16.08.2019.].
25. Slovenski inštitut za revizijo, [Internet], raspoloživo na: <http://www.si-revizija.si/o-intitutu/slovenski-institut-za-revizijo>, [20.05.2019]
26. Slovenski inštitut za revizijo, [Internet], raspoloživo na: <http://www.si-revizija.si/sekcijarevizorjev/revizorji>, [14.07.2019.]
27. Službeni list Europske unije, DIREKTIVA 2014/56/EU EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA [Internet], raspoloživo na: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.158.01.0196.01.HRV&toc=OJ:L:2014:158:FULL.
28. Službeni list Europske unije, DIREKTIVA 2014/56/EU EUROPSKOG PARLAMENTA I VIJEĆA. [Internet]: raspoloživo na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0056>, [05.12.2018.]
29. Statut Hrvatske revizorske komore, NN 58/2018 (2018), [Internet], raspoloživo na: https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2018_06_58_1204.html
30. Tušek, B., Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb 24. i 25. studenoga 2014., [Internet]: raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/12_Tusek_2014.pdf, [06.01.2019.]
31. Tušek, B., Promjene revizijske direktive i utjecaj na kvalitetu revizije financijskih izvještaja, Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb 24. i 25. studenoga 2014., [Internet]:

raspoloživo na: http://www.revizorska-komora.hr/pdf/Strucno%20savjetovanje_2014/12_Tusek_2014.pdf, [06.01.2019.]

32. Zakon o revidiranju, Uradni list Republike Slovenije št. 65/2008 (2008).

33. Zakon o reviziji, NN 127/17 (2018), [Internet], raspoloživo na: <https://www.zakon.hr/z/417/Zakon-o-reviziji>.

34. Zakonska revizija – osiguravanje točnih financijskih izvještaja društva [Internet], raspoloživo na: http://publications.europa.eu/resource/cellar/cf9b9833-a249-476e-9a54-67ea0451d846.0019.02/DOC_3, [17.01.2019.].

35. WPK: Gesetz über eine Berufsordnung der Wirtschaftsprüfer, [Internet], raspoloživo na: <https://www.wpk.de/fileadmin/documents/WPK/Rechtsvorschriften/WPO.pdf>, [27.08.2019.].

36. WPK: Organisation, [Internet], raspoloživo na: <https://www.wpk.de/wpk/organisation/>, [28.08.2019.].

POPIS TABLICA

Tablica 1: Način bodovanja stalnog stručnog usavršavanja u Republici Hrvatskoj.....	17
Tablica 2: Dodatno osposobljavanje prema šiframa A, B, C.....	43
Tablica 3: Uvjeti za stjecanje licence ovlaštenog revizora.....	48

PRILOZI

Prilog 1. Evidencija o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora18

Evidencija o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenog revizora

Ime i prezime:

Registarski broj:

Datum početka roka za dokazivanje stalnog stručnog usavršavanja u trogodišnjem razdoblju:

.....

A Specifikacija **osnovnih** aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja iz članka 7. stavka 1. točke

1. Pravilnika o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora

Rb.	Organizator	Naziv aktivnosti (savjetovanje, seminar, radionica, simpozij, kongres/ konferencija)	Datum	Područje iz članka 8. Pravilnika	Polaznik/ edukator	Ukupno sati aktivnosti	Ostvareni bodovi prema tablici 1	Godina
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.								
2.								
3.								
4.								
5.								
6.								
7.								
8.								
9.								
10.								
Ukupno revizijska područja:								
Ukupno računovod. područja:								
Ukupno ostala područja:								

Evidencija o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenog revizora

Ime i prezime:

Registarski broj:

B Specifikacija **osnovnih** aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja iz članka 7. stavka 1. točke 2. do 5. Pravilnika o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora

Rb.	Organizator	Naziv aktivnosti: a) seminar, radionica, simpozij, kongres/konferencija inoz. prof. organizacija b) seminar, radionica, simpozij, kongres/konferencija revizorskih društava/međun. mreže internog ili eksternog tipa c) objavljena stručna knjiga ili članak d) predavač na edukaciji za ovlaštene revizore	Datum	Područje iz članka 8. Pravilnika i tema	Polaznik/edukator	Ukupno sati aktivnosti	Ostvareni bodovi prema tablici 1	Godina
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.								
2.								
3.								
4.								
5.								
6.								
7.								
8.								
9.								
10.								
Ukupno revizijska područja:								
Ukupno računovodstvena područja:								
Ukupno ostala područja:								

Evidencija o stanom stručnom usavršavanju ovlaštenog revizora

Ime i prezime:

Registarski broj:

C Specifikacija **ostalih** aktivnosti stalnog stručnog usavršavanja iz članka 7. stavka 2. točke 1. i 2. Pravilnika o stalnom stručnom usavršavanju ovlaštenih revizora

Rb.	Organizator	Naziv aktivnosti: a) interna edukacija, tečaj, radionica, seminar b) radna skupina pri Ministarstvu financija c) samoedukacija	Datum/r azdoblje	Područje iz članka 8. Pravilnika i tema	Polaznik/edukator	Ukupno sati aktivnosti	Ostvareni bodovi prema tablici 1	Godina
1	2	3	4	5	6	7	8	
1.								
2.								
3.								
4.								
5.								
6.								
7.								
8.								
9.								
10.								
					Ukupno revizijska područja:			
					Ukupno računovodstvena područja:			
					Ukupno ostala područja:			